

## Cover Page



# Universiteit Leiden



The handle <http://hdl.handle.net/1887/37266> holds various files of this Leiden University dissertation.

**Author:** Kooiman, Willem Reynder

**Title:** Uyt saecke des doots. Het belastbare feit van de erfbelasting begrepen, hervormd en toegepast

**Issue Date:** 2016-01-13

UYT SAECKE DES DOOTS

Afbeelding kaft: 'Vanitas-stilleven (allegorie op de dood van admiraal Marten Harpertsz. Tromp)', ca. 1655, Pieter Steenwijck  
Museum de Lakenhal, Leiden

# Uyt saecke des doots

Het belastbare feit van de erfbelasting begrepen,  
hervormd en toegepast

PROEFSCHRIFT

ter verkrijging van  
de graad van Doctor aan de Universiteit Leiden,  
op gezag van Rector Magnificus prof. mr. C.J.J.M. Stolker,  
volgens besluit van het College voor Promoties  
te verdedigen op woensdag 13 januari 2016  
klokke 16.15 uur

*door*

Willem Reynder Kooiman

geboren te Deventer

in 1990

## **Promotiecommissie**

*Promotor:*

prof.dr. F. Sonneveldt

*Co-promotor:*

mr.dr. P.C. van Es

*Promotiecommissie:*

prof.mr. E. Koops

prof.mr. T.J. Mellema-Kranenburg

prof.mr. B.M.E.M. Schols (Radboud Universiteit Nijmegen)

dr.mr. O.I.M. Ydema (Greenberg Traurig LLP advocaten, Amsterdam)

# Inhoudsopgave

<b>1</b>	<b>Inleiding / 9</b>
1.1	Onderwerp / 9
1.2	Problematiek / 11
1.2.1	Aanleiding voor het onderzoek / 11
1.2.2	Erfrecht / 12
1.2.3	Publiekrecht / 15
1.2.4	Huwelijksvermogensrecht / 15
1.2.5	Bewijsregeling / 17
1.2.6	Rentebijbeschrijving vordering / 17
1.2.7	Vruchtgebruik / 19
1.2.8	Overeenkomst met werking bij overlijden / 21
1.2.9	Giften / 23
1.2.10	Derdenbeding / 23
1.2.11	Vrijval pensioen- of lijfrenteverplichting / 24
1.2.12	Afgezonderd particulier vermogen / 25
1.2.13	Natuurlijke verbintenis / 26
1.3	Uitgangspunten / 27
1.3.1	Inleiding / 27
1.3.2	Heffing van erfbelasting / 27
1.3.3	Bedoeling van de wetgever / 27
1.3.4	Beginselen van behoorlijke wetgeving / 28
1.3.5	Reikwijdte / 28
1.4	Onderzoeksvraag / 29
1.5	Onderzoeksmethode en opzet / 30
1.5.1	Werkwijze / 30
1.5.2	Bedoeling van de wetgever / 31
1.5.2.1	Algemeen / 31
1.5.2.2	Wetgever / 31
1.5.2.3	Bronnen / 32
1.5.2.4	Interpretatie / 33
1.5.3	Beginselen van behoorlijke wetgeving / 33
1.5.3.1	Rechtmatigheid en verwerkelijking van rechtsbeginselen / 33
1.5.3.2	Doeltreffendheid en doelmatigheid / 34
1.5.3.3	Subsidiariteit en evenredigheid / 35
1.5.3.4	Uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid / 36
1.5.3.5	Onderlinge afstemming / 36
1.5.3.6	Eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid / 37
1.5.3.7	Verhouding tussen de beginselen / 38

1.5.4	Rechtshistorie en rechtsvergelijking / 39
1.5.4.1	Gebruik / 39
1.5.4.2	Relevante rechtshistorische bronnen / 39
1.5.4.3	Relevante bronnen van rechtsvergelijking / 41
1.5.5	Opzet / 42
<b>2</b>	<b>Juridisch of economisch belastbaar feit? / 45</b>
2.1	Inleiding / 45
2.2	Oorsprong erfbelasting (1591-1805) / 46
2.2.1	Ad fontes / 46
2.2.2	Erfbelasting in de Republiek / 49
2.2.2.1	Object / 49
2.2.2.2	Subject / 51
2.2.2.3	Grondslag en tarief / 52
2.2.3	Belastbare feit / 53
2.3	Invoering van een algemene erfbelasting (1805-1917) / 56
2.3.1	De omwenteling / 56
2.3.2	Boedel als vertrekpunt / 60
2.3.3	De eerste fictiebepalingen / 62
2.4	Naar een economische benadering (1917-2009) / 65
2.4.1	Levensverzekeringen en giften / 65
2.4.2	Successiewet 1956 / 69
2.4.3	Status-quo tot op heden / 71
2.5	Conclusie / 74
<b>3</b>	<b>Naar een nieuw belastbaar feit / 77</b>
3.1	Inleiding / 77
3.2	Verkrijging / 79
3.2.1	Boedel- of verkrijgingsbelasting? / 79
3.2.2	Verkrijging staat centraal / 80
3.3	Goederen / 83
3.3.1	Voorwerp van de verkrijging / 83
3.3.2	Recht op inkomen? / 84
3.3.3	Verkrijging van goederen / 87
3.4	Ten gevolge van overlijden / 88
3.4.1	Uyt saecke des doots / 88
3.4.2	Onderscheid met de schenkbelasting / 89
3.4.3	Werkgroep-Molmaker / 93
3.4.3.1	Voorstel werkgroep / 93
3.4.3.2	Eenjaarstermijn / 94
3.4.3.3	Rechtshandelingen met werking bij overlijden / 96
3.4.4	Vicesima hereditatum / 97
3.5	Toerekening aan erflater / 100
3.5.1	Boedelperspectief / 100
3.5.2	Ottrekking aan het vermogen / 101
3.5.3	Vrijgevigheid vereist? / 104

3.5.4	Aansluiting bij het erfrecht / 108
3.5.5	Autonome fiscale norm / 110
3.5.6	Opsommingsmethode / 113
3.6	Voordeel / 114
3.6.1	Geen genot, toch belasting? / 114
3.6.2	Bona non intelliguntur nisi deducto aere alieno / 120
3.6.3	Belasting naar draagkracht? / 123
3.6.4	Heffingssystematiek / 127
3.6.5	Forfaitaire waardebepaling / 129
3.6.6	Defiscalisering / 132
3.6.7	Indeling naar economische kenmerken / 134
3.6.8	Samenloop met inkomstenbelasting / 138
3.7	Voorstel Successiewet / 140
3.8	Conclusie / 144
 4	 <b>Toepassing / 147</b>
4.1	Inleiding / 147
4.2	Heffingsgevolgen / 148
4.2.1	Erfrecht / 148
4.2.1.1	Algemeen / 148
4.2.1.2	Wettelijk erfrecht / 149
4.2.1.3	Verdeling / 150
4.2.1.4	Vruchtgebruik / 151
4.2.1.5	Voorwaardelijke verkrijgingen / 151
4.2.2	Huwelijksvermogensrecht / 152
4.2.3	Giften / 154
4.2.4	Natuurlijke verbintenis / 156
4.2.5	Afgezonderd particulier vermogen / 156
4.2.6	Overige verkrijgingen / 157
4.3	Wijzigingen ten opzichte van het positieve recht / 158
4.3.1	Art. 1 SW 1956 / 158
4.3.2	Art. 6 SW 1956 / 160
4.3.3	Art. 7 SW 1956 / 160
4.3.4	Art. 8 SW 1956 / 160
4.3.5	Art. 9 SW 1956 / 161
4.3.6	Art. 10 SW 1956 / 162
4.3.7	Art. 11 SW 1956 / 163
4.3.8	Art. 12 SW 1956 / 164
4.3.9	Art. 13 SW 1956 / 165
4.3.10	Art. 13a SW 1956 / 166
4.3.11	Art. 16 SW 1956 / 166
4.3.12	Art. 21 SW 1956 / 167
4.3.13	Art. 33, onder 12°, tweede volzin, SW 1956 / 168
4.4	Conclusie / 168



5	Conclusie / 171
5.1	Samenvatting / 171
5.2	Aanbevelingen / 174
5.3	Vervolgonderzoek / 175
6	Summary On account of death (Uyt saecke des doots) / 177
7	Geraadpleegde literatuur / 185
8	Dankwoord / 191
9	Curriculum vitae / 193
	Trefwoordenregister / 195

# 1 Inleiding

## 1.1 ONDERWERP

Sinds mensenheugenis reguleert de staat de overgang van het vermogen van een erflater. Reeds in de Codex Hammurabi, een van de oudste gevonden wetboeken, waren regels opgenomen op het gebied van het erfrecht.<sup>1</sup> Dat is niet verwonderlijk, omdat bij het openvallen van een nalatenschap tegenstrijdige belangen een rol kunnen spelen, zoals de rechten van de familie, de verzorging van de nabestaanden en de wil van de erflater. Vanuit zijn taak om orde te scheppen, dient de staat een afweging te maken tussen deze belangen. Deze afweging wordt naar tijd en plaats verschillend gemaakt. In de Codex Hammurabi waren de rechten van de zonen van de erflater leidend, waarbij de achterblijvende echtgenote en dochters een vruchtgebruik konden krijgen ter verzorging. Heden ten dage legt het Nederlandse erfrecht veel meer nadruk op de testeervrijheid van de erflater en de verzorging van de achterblijvende echtgenoot. Het in de wet vastgelegde erfrecht wordt door de staat gehandhaafd, zodat de overgang krachtens erfrecht verloopt volgens de in de maatschappij levende rechtsopvattingen.

In de meeste rechtsstelsels behartigt het erfrecht naast de testeervrijheid van de erflater ook andere belangen. Dit kan voor de erflater een stimulans zijn om de dwingende regels van het erfrecht te ontgaan. Dergelijk ontgaansgedrag zou echter de doelen van het erfrecht ondergraven. Daarom treffen wij reeds in het Romeinse recht een uitgebreide doctrine aan inzake schenkingen ter zake des doods.<sup>2</sup> Omdat een erflater met een dergelijke schenking buiten het erfrecht om een ander dan zijn erfgenaam kon bevoordelen, werd een schenking ter zake des doods in vergaande mate gelijkgesteld met een legaat.<sup>3</sup> Ook in het Nederlandse erfrecht worden bepaalde handelingen tijdens leven voor de dwingend-rechtelijke bepaling van de legitieme portie aangemerkt als een legaat.<sup>4</sup>

De regulering van het erfrecht hangt vanouds vaak samen met belastingheffing naar aanleiding van het overlijden. Verschillende bronnen wijzen erop dat reeds

1. *The Code of Hammurabi translated by L.W. King*, Paulo J.S. Pereira 2011. De Codex Hammurabi is vermoedelijk in de 18<sup>de</sup> eeuw voor Christus uitgevaardigd door koning Hammurabi van het Babylonische rijk. Het bevat tal van voorschriften, voornamelijk op het gebied van straf- en privaatrecht. Zie onder andere Dig. 39,6.
2. Andersom beweert Grotius dat de mogelijkheid om schenkingen ter zake des doods te doen juist de reden is, ook historisch gezien, dat aan de erflater testeervrijheid toekomt: H. de Groot, *Inleiding tot de Hollandsche rechts-geleertheit*, 's Gravenhage: weduwe en erfgenamen van Hillebrand Jacobssz. van Wouw 1631, par. 2,14,2.
3. Deze quasi-legaten zijn geregeld in titel 5, afdeling 2, paragraaf 2, van Boek 4 BW.

in de Egyptische samenleving van vóór het begin van de jaartelling het overlijden als aanknopingspunt voor belastingheffing werd gebruikt.<sup>5</sup> Zeker in vroegere tijden was het overlijden ook een praktisch aanknopingspunt om belasting te heffen. Doorgaans registreert een staat immers het overlijden van haar burgers en ook de overgang van het vermogen krachtens erfrecht wordt veelal vastgelegd. Hoewel dat soort motieven tegenwoordig een minder grote rol zullen spelen, is belastingheffing in verband met overlijden nog altijd aan de orde van de dag. In Nederland wordt op grond van de Successiewet 1956 erfbelasting<sup>6</sup> geheven. Vele andere landen kennen een vergelijkbare belasting bij overlijden.

Net als bij het erfrecht zelf kan zich ook bij een belasting die aansluit bij het erfrecht ontgaansgedrag voordoen. Zoals de dwingendrechtelijke regels van het erfrecht een drijfveer kunnen vormen om buiten het erfrecht om vermogen over te dragen, kan de onwenselijkheid om belasting te betalen leiden tot vergelijkbare ontgaansconstructies. Een inscriptie vermeldt het geval dat voornoemde Egyptische erfbelasting werd ontgaan doordat een erfflater tijdens leven zijn woning overdroeg aan zijn zonen voor een te lage prijs, waarmee hij dus zijn aan belasting onderworpen nalatenschap verkleinde.<sup>7</sup> Dergelijke constructies zijn hier te lande niet onbekend. Reeds in 1869 en 1897 werden aan de Successiewet bepalingen toegevoegd om het ontgaan van erfbelasting tegen te gaan.<sup>8</sup> Ook bij de meest recente herziening van de erfbelasting in 2009 was het aanpakken van constructies het hoofddoel.<sup>9</sup> Als gevolg van deze reparatiewetgeving is het belastbare feit van de Nederlandse erfbelasting uiterst complex geworden. In dit proefschrift wordt dit belastbare feit onderzocht.

Het object van de erfbelasting is neergelegd in art. 1, eerste lid, onder 1<sup>o</sup>, SW 1956. Erfbelasting wordt geheven over de waarde van al wat krachtens erfrecht wordt verkregen door het overlijden van iemand die ten tijde van het overlijden in Nederland woonde. Het onderzoek heeft betrekking op het eerste deel van deze bepaling en spitst zich dus toe op het begrip ‘verkrijging krachtens erfrecht’. Wat onder een verkrijging krachtens erfrecht moet worden verstaan, blijkt in beginsel uit het civiele recht. Het betreft de verkrijging als erfgenaam (art. 4:115 BW), de verkrijging van een legaat (art. 4:117, eerste lid, BW), de verkrijging van een voordeel uit een last (art. 4:130, eerste lid, BW), alsmede de verkrijgingen op grond van de legitieme portie (art. 4:63, eerste lid, BW) en andere wettelijke rechten (art. 4:28, art. 4:29 en art. 4:30 BW). Daarnaast heeft de wetgever voor de toepassing van de Successiewet 1956 ook andere verkrijgingen aangemerkt als verkrijging krachtens erfrecht. Deze fictief erfrechtelijke verkrijgingen zijn geregeld in de zogenoemde ‘fictiebepalingen’. Het betreft

5. G. Lumbroso, *Recherches sur l'économie politique de l'Égypte sous les Lagides*, Turiijn: Imprimerie Royale / Bocca Frères 1870, blz. 307-310.

6. In dit onderzoek gebruik ik de term ‘erfbelasting’. Daaronder versta ik ook de heffing van successierecht vóór 1 januari 2010. Tevens gebruik ik de term voor de belastingen ter zake van het overlijden die in andere landen worden geheven.

7. Vgl. *Kamerstukken II* 1955/56, 59, blz. 843, waar staatssecretaris Van den Berge hier ook aan refereert.

8. *Kamerstukken II* 1868/69, 59, nr. 3, blz. 182, en *Kamerstukken II* 1894/95, 215, nr. 3, blz. 5.

9. *Kamerstukken II* 2008/09, 31 930, nr. 3, blz. 2.

situaties waarin niet krachtens erfrecht wordt verkregen, maar de wetgever niettemin belastingheffing wenselijk acht. Het gaat onder andere om bepaalde verkrijgingen krachtens huwelijksvermogensrecht, giften die verband houden met overlijden en uitkeringen uit een levensverzekering.

## 1.2 PROBLEMATIEK

### 1.2.1 Aanleiding voor het onderzoek

De aanleiding voor het onderzoek is drieledig:

1. In de literatuur wordt kritiek geuit op de wenselijkheid van bepaalde fictiebepalingen en het stelsel van fictiebepalingen in het algemeen. Betoogd wordt dat de ratio van sommige bepalingen niet (langer) past binnen de huidige wet en dat de systematiek van de wet kan worden verbeterd. Het betreft derhalve fundamentele kritiek op het stelsel van fictiebepalingen.<sup>10</sup> Om deze kritiek te kunnen beoordelen is nader (fundamenteel) onderzoek vereist.
2. Uit de wettekst en literatuur blijkt dat het belastbare feit sterk georiënteerd is op het civiele recht en juridische onderscheidingen relevant zijn voor de belastingheffing. Dit heeft tot gevolg dat in bepaalde situaties ongelijke behandeling plaatsvindt van gevallen die in economische zin gelijk zijn. Gezien de economische benadering van de meeste belastingen, kan worden afgevraagd of dit overeenstemt met de bedoeling van de wetgever. In elk geval heeft de staatssecretaris in 2009 de wens uitgesproken het stelsel van fictiebepalingen te willen herzien<sup>11</sup> en daarbij aangegeven meer aan te willen sluiten bij de maatschappelijke realiteit dan bij de juridische.<sup>12</sup>
3. Het belastbare feit ontmoet veel kritiek vanwege zijn complexiteit. Volgens de Werkgroep modernisering successiewetgeving, onder leiding van Moltmaker, vormen de fictiebepalingen een vrij onoverzichtelijk geheel, waarvan de onderlinge verhouding niet steeds duidelijk is en vertonen de bepalingen verschillende overlappingen.<sup>13</sup> Van Vijfeijken spreekt van een weinig samenhangend geheel.<sup>14</sup> Hoewel de meest recente wetwijziging in 2009 tot doel had om het belastbare feit te vereenvoudigen<sup>15</sup>, betreft het nog altijd complexe materie<sup>16</sup>.

Om de aard en omvang van de problematiek in kaart te brengen, geef ik in het navolgende een overzicht van het positieve recht en de werking daarvan. Eerst ga ik in op het uitgangspunt van art. 1 SW 1956 en de systematiek van de wet (par. 1.2.2). Vervolgens komen de fictiebepalingen aan de orde (par. 1.2.3 tot en

10. Een overzicht van de verschillende kritiekpunten volgt in het vervolg van deze paragraaf.

11. *Kamerstukken II 2008/09*, 31 930, nr. 4, blz. 10. Zie ook: *Kamerstukken II 2008/09*, 27 789, nr. 17, blz. 8.

12. *Kamerstukken II 2008/09*, 31 930, nr. 9, blz. 4. Zie ook: *Kamerstukken II 2009/10*, 31 930, nr. 15, blz. 1.

13. Werkgroep modernisering successiewetgeving, *De warme, de koude en de dode hand (rapport van 13 maart 2000)*, 's-Gravenhage: Ministerie van Financiën 2000, par. 7.1.1.

14. I.J.F.A. van Vijfeijken, *Fictieve verkrijgingen in de Successiewet 1956*, Deventer: Kluwer 2013, par. 2.1.

15. *Kamerstukken II 2008/09*, 31 930, nr. 3, blz. 2.

16. Dat is ook de conclusie van de door de Vereniging voor Belastingwetenschap ingestelde Commissie ficties en forfaits: *Ficties en forfaits in het belastingrecht. Rapport van de Commissie ficties en forfaits*, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, no. 252, Deventer: Kluwer 2014, blz. 150.

met par. 1.2.13). Per fictiebepaling beschrijf ik de achtergrond van de bepaling alsmede doel en strekking. Daarnaast illustreer ik aan de hand van voorbeelden de juridische werking van bepaalde ficties. Verder geef ik per fictiebepaling een kort overzicht van eventuele fundamentele kritiekpunten uit de literatuur.<sup>17</sup>

### 1.2.2 Erfrecht

Het uitgangspunt van het belastbare feit is dat de verkrijging krachtens erfrecht is belast (art. 1, eerste lid, onder 1<sup>o</sup>, SW 1956). Hoewel duidelijk is dat de verkrijgingen op grond van het wettelijk erfrecht, erfstelling, legaat en lastbevoordeling onder deze hoofdregel vallen, is daarmee niet alles gezegd. De verkrijging van een goed als gevolg van de verdeling van een nalatenschap is een verkrijging krachtens erfrecht (art. 3:186, tweede lid, BW). Toch is een dergelijke verdeling voor de heffing van erfbelasting niet relevant.<sup>18</sup> Kennelijk moet uit art. 1 SW 1956 worden afgeleid dat het gaat om de waarde van al wat krachtens erfrecht wordt verkregen ‘op het tijdstip van overlijden’.<sup>19</sup>

Verder zijn de verkrijging krachtens erfrecht van een wilsrecht en de erfrechtelijke verkrijging onder opschortende voorwaarde niet direct belast. Dit volgt impliciet uit art. 45, derde lid, SW 1956, waarin voor dergelijke gevallen de aangiftetermijn wordt verlengd. Bovendien bepaalt art. 53, eerste lid, SW 1956 dat de aanslag wordt verminderd als in een later stadium wijziging wordt gebracht in de persoon van de verkrijger of in het verkregene. De achterliggende gedachte dat de erfbelasting het resultaat van een voorwaarde of wilsrecht in de heffing wil betrekken, is echter niet wettelijk vastgelegd. De werkgroep-Moltmaker heeft dan ook voorgesteld om die materiële betekenis beter in de wet tot uitdrukking te brengen.<sup>20</sup>

Ook Schuttevâer constateert dat de wet niet in een uitdrukkelijke en uitgewerkte regel spreekt over de vraag in hoeverre gebeurtenissen na overlijden invloed hebben op de belastingheffing.<sup>21</sup> Naar zijn idee geeft dit weinig problemen, omdat het wettelijke systeem volstrekt duidelijk is. Inmiddels, Schuttevâer schreef in 1956, zijn op dit punt echter verschillende discussies opgekomen. Zo zijn de meningen verdeeld over de fiscale behandeling van de quasiwettelijke verdeling. Bij een quasiwettelijke verdeling wordt aan de langstlevende echtgenoot de last opgelegd, dan wel de bevoegdheid toegekend om de nalatenschap

17. Voor een overzicht van de vele technische opmerkingen bij de verschillende fictiebepalingen, zie: I.J.F.A. van Vijfeijken, *Fictieve verkrijgingen in de Successiewet 1956*, Deventer: Kluwer 2013.
18. HR 2 januari 1903, PW 9536 en HR 10 mei 1907, PW 10 055. Bij de invoering van de Successiewet 1956 heeft de wetgever deze oude jurisprudentie bevestigd: *Kamerstukken II 1953/54*, 915, nr. 5, blz. 16.
19. Ook voor de heffing van inkomstenbelasting moet het begrip ‘krachtens erfrecht’ niet in strikt civielrechtelijke zin worden opgevat, zie: I.J.F.A. van Vijfeijken, *Krachtens erfrecht*, Amersfoort: Sdu 2000.
20. Werkgroep modernisering successiewetgeving, *De warme, de koude en de dode hand (rapport van 13 maart 2000)*, 's-Gravenhage: Ministerie van Financiën 2000, par. 8.4.1.
21. H. Schuttevâer, *Handboek inzake de wetgeving op de rechten van successie van overgang en van schenking*, Arnhem: S. Gouda Quint - D. Brouwer & Zoon 1956, blz. 150.

te verdelen conform de wettelijke verdeling.<sup>22</sup> Omdat de kinderen hun onderbedelingsvordering pas verkrijgen na de verdelingshandeling van de langstlevende, wordt betoogd dat op basis van bovengenoemd uitgangspunt de erfbelasting met de verdeling geen rekening houdt.<sup>23</sup> Aan de andere kant wordt beweerd dat de quasiwettelijke verdeling wel fiscaal wordt gevolgd, omdat de quasiwettelijke verdeling het resultaat is van de uitvoering van de uiterste wil van erflater.<sup>24</sup> Een andere mogelijkheid is dat de verdelingshandeling kwalificeert als de uitoefening van een wilsrecht, zodat herrekening van de erfbelasting kan plaatsvinden.<sup>25</sup> De vraag in welke situaties de uitoefening van een wilsrecht tot herziening van de heffing leidt, speelt ook bij afstand van de huwelijksgemeenschap<sup>26</sup> en de rentevaststelling op onderbedelingsvorderingen.<sup>27</sup>

Naast deze discussiepunten leidt het uitgangspunt van het belastbare feit tot verschil in heffing naar gelang de juridische vormgeving, ook al is het resultaat in economische zin vergelijkbaar. Dit blijkt uit de volgende vier voorbeelden:

*Voorbeeld 1: vruchtgebruik of fidei-commis de residuo*

Erflater X heeft een fidei-commis de residuo ingesteld op grond waarvan zoon Y de nalatenschap verkrijgt onder de ontbindende voorwaarde dat kleinkind Z nog leeft bij overlijden van Y en Z als verwachter is benoemd. Voor de heffing van erfbelasting wordt bij een dergelijke erfstelling zoon Y voor de volledige waarde van de nalatenschap belast (art. 21, tweede lid, SW 1956). Kleinkind Z wordt pas belast bij het overlijden van Y voor de waarde op dat tijdstip (art. 21, vierde lid, SW 1956).

Erflater X had in deze situatie ook het vruchtgebruik van de gehele nalatenschap aan kind Y kunnen legateren. Indien aan Y als vruchtgebruiker de bevoegdheid was toegekend om de goederen te verteren en te vervreemden, had hij vrijwel dezelfde bevoegdheden gehad als een fidei-commissaire bezwaarde. Toch zou de heffing dan anders zijn verlopen. De verkrijging van een vruchtgebruik wordt immers belast naar de forfaitair bepaalde waarde (art. 21, veertiende lid, SW 1956), ongeacht de aan het vruchtgebruik verbonden rechten.

22. Deze testamentvorm werd in de literatuur geïntroduceerd door Schols: B.M.E.M. Schols, 'De quasiwettelijke verdeling als "Teilungsanordnung"', *WPNR* (2004) 6571 en 6572.
23. M. de L. Monteiro, 'Nieuwe vragen over gevolgen voorwaardelijke testamentaire OBV beantwoord', *NTFR* 2004/1298; J.B. Vegter, 'Boekbespreking', *WPNR* (2009) 6786, en I.J.F.A. van Vijfeijken, 'De verdeling van een nalatenschap en art. 10, vijfde lid Successiewet', *WPNR* (2010) 6835, par. 2 en 4.
24. B.M.E.M. Schols, 'Gaaf het doek eerder dicht of blijft het langer open? De ventieltechniek gesynchroniseerd', *FBN* juni 2011, blz. 4-7.
25. B.M.E.M. Schols, *Van exécuteur testamentaire tot Testamentsvollstrecker tot afwikkelingsbewindvoerder*, diss. Nijmegen 2007, blz. 540-541, en W.R. Kooiman, 'Het lekkende dak van art. 9 SW 1956 (I)', *WPNR* (2012) 6920, par. 3.3.4.
26. I.J.F.A. van Vijfeijken, *Fictieve verkrijgingen in de Successiewet 1956*, Deventer: Kluwer 2013, par. 3.5.2.
27. Van Vijfeijken meent dat het binnen het wettelijke systeem niet mogelijk is om met een dergelijke afspraak rekening te houden: I.J.F.A. van Vijfeijken, t.a.p., par. 5.4.7.1. Schols is een tegengestelde theorie toegedaan: B.M.E.M. Schols, 'Gaaf het doek eerder dicht of blijft het langer open? De ventieltechniek gesynchroniseerd', *FBN* juni 2011.

#### *Voorbeeld 2: opschortende of ontbindende voorwaarde*

Erflater X heeft in zijn testament een tweetal legaten opgenomen:

1. Zoon Y verkrijgt een legaat van 100 uit te betalen over vijf jaar, onder de ontbindende voorwaarde van overlijden voor dat tijdstip.
2. Zoon Z verkrijgt een legaat van 100 uit te betalen over vijf jaar, onder de opschortende voorwaarde van overleven.

In beide gevallen krijgt de legataris na vijf jaar zijn legaat uitbetaald, tenzij hij overleden is. Toch vindt in situatie 1 direct heffing plaats over de contante waarde van 100, terwijl in situatie 2 pas op het moment van vervulling van de voorwaarde 100 wordt belast. Indien aan een verkrijging onder tijdsbepaling een voorwaarde van overleven wordt verbonden, bepaalt de wijze van formulering van de voorwaarde (opschortend of ontbindend<sup>28</sup>) dus het tijdstip van heffing. Economisch gezien verschillen beide gevallen echter niet en is de waarde in het economische verkeer van de verkrijging in beide situaties gelijk.

#### *Voorbeeld 3: negatieve nalatenschap*

Erflater X heeft zijn zoon Y benoemd tot enig erfgenaam en daarnaast een bedrag van 120 gelegateerd aan zijn echtgenote Z. Het saldo van de nalatenschap bedraagt 100. Als Y de nalatenschap zuiver aanvaardt, moet hij het volledige legaat van 120 aan Z uitbetalen, ondanks het feit dat de nalatenschap maar 100 bedraagt. Het verschil van 20 moet hij uit zijn eigen vermogen betalen (zie art. 4:120, vijfde lid, BW). Omdat Z echter wel het volledige bedrag van 120 krachtens erfrecht van X verkrijgt, is Z ook over dat bedrag erfbelasting verschuldigd. Als zoon Y de nalatenschap beneficiair aanvaardt, is hij niet in zijn eigen vermogen aansprakelijk voor het legaat. Als hij, na vermindering van de legaten, vervolgens toch het restant van 20 aan Z had uitbetaald, was het resultaat hetzelfde geweest. Fiscaal had Z dan echter slechts een bedrag van 100 krachtens erfrecht van erflater X verkregen. Het bedrag van 20 zou een schenking van Y aan Z kunnen zijn. Hoewel in beide gevallen zoon Y besluit het extra bedrag van 20 op zich te nemen, hangen de fiscale gevolgen af van de juridische weg die wordt bewandeld.<sup>29</sup>

#### *Voorbeeld 4: afkoop erfrechtelijke aanspraak*

Erflater X heeft zijn kinderen Y en Z voor gelijke delen tot erfgenamen benoemd. Y wil de goederen van de nalatenschap overnemen, terwijl Z genoegen neemt met een vergoeding voor de waarde van zijn erfdeel. Na aanvaarding van de nalatenschap worden alle goederen toegedeeld aan Y tegen vergoeding van de helft van de waarde aan Z. De verdeling heeft verder geen heffingsgevolgen, zodat Y en Z beiden erfbelasting

28. Het onderscheid tussen een opschortende en een ontbindende voorwaarde luistert nauw, zie bijvoorbeeld: HR 15 januari 1992, nr. 27 836, BNB 1992/120.

29. Dat blijkt te meer als zoon Y niet eerst de voorgeschreven route voor vermindering bewandelt (art. 4:120, vierde lid, BW), maar direct het surplus van 20 uitkeert. De rechtsgrond voor de prestatie blijft dan in stand, waardoor Z wel weer het volledige bedrag van 120 krachtens erfrecht verkrijgt.

zijn verschuldigd naar de waarde van hun erfdeel. Als Z echter de nalatenschap verwerpt en Y hem daarvoor een schadeloosstelling betaalt ter grootte van de (netto)waarde van zijn erfdeel, is Z geen erfbelasting verschuldigd.<sup>30</sup> Het resultaat is dan evenwel hetzelfde.

Het gaat in deze voorbeelden dus om economisch vergelijkbare gevallen die verschillend worden behandeld. Andersom klinkt in de literatuur ook kritiek op de gelijkstelling van gevallen die economisch juist van elkaar verschillen. Drukker merkt op dat de waarde van een vermogen in volle eigendom ontegenzeggelijk groter is dan van een vermogen onder bezwaar van fidei-commis. Dat hiermee voor de heffing van erfbelasting geen rekening wordt gehouden, acht hij uit economisch oogpunt onjuist en tevens onbillijk.<sup>31</sup> In het handboek van Sprenger van Eyk, bewerkt door De Leeuw, wordt eveneens geconcludeerd dat de gelijkstelling tussen fidei-commissaire goederen en goederen waarover vrijelijk kan worden beschikt niet overeenstemt met de billijkheid.<sup>32</sup>

### 1.2.3 Publiekrecht

De afgifte van een vergunning is doorgaans gebonden aan de persoon van de aanvrager en om die reden niet overdraagbaar. De vergunning vererft dan ook niet. Wel kan het voorkomen dat vanwege de vergunning van de erflater een vergunning van dezelfde omvang en strekking wordt verleend aan zijn erfgenamen. De verkrijging van een vergunning of aanspraak bij of na het overlijden van de erflater wordt aangemerkt als een fictief erfrechtelijke verkrijging, indien de verkrijging samenhangt met de omstandigheid dat de erflater die of dergelijke vergunningen of aanspraken bezat (art. 1, tweede lid, SW 1956). De wetgever acht het onredelijk als in een dergelijk geval geen heffing kan plaatsvinden over de vermogenswaarde die de vergunning of aanspraak vertegenwoordigt om de enkele reden dat juridisch geen sprake is van een overgang krachtens erfrecht.<sup>33</sup>

### 1.2.4 Huwelijksvermogensrecht

Indien een echtgenoot overlijdt, wordt een eventuele huwelijksgemeenschap van rechtswege ontbonden. Vervolgens dient verdeling van deze huwelijksgemeenschap plaats te vinden. Als de erfgenamen van de overleden echtgenoot afstand doen van hun aandeel in deze huwelijksgemeenschap, wast dit aandeel aan bij de langstlevende echtgenoot (art. 1:105, eerste lid, jo. art. 1:103, tweede lid, BW). Dit is een verkrijging krachtens huwelijksvermogensrecht. Art. 6 SW 1956 bepaalt echter dat als de erfgenamen van een overleden echtgenoot afstand

30. Wel geldt op grond van art. 30, eerste lid, SW 1956 dat ten gevolge van de verwerping het bedrag van de erfbelasting geen vermindering ondergaat. Ook als voor Y een lager tarief en/of hogere vrijstelling geldt dan voor Z zou gelden, betaalt Y toch niet minder erfbelasting dan Z zou zijn verschuldigd. Z wordt hierdoor echter niet belastingplichtig. Zie meer uitgebreid over deze casus: W.R. Kooiman, 'Casus rondom de fictiebepalingen', *KWEP* 2015/1.

31. M. Drukker, *Beschouwingen over de Successiewet 1956*, Amsterdam: Fed 1957, blz. 122.

32. J.P. Sprenger van Eyk, *De wetgeving op het recht van successie (bewerking door B.J. de Leeuw)*, 's-Gravenhage: Martinus Nijhoff 1930, blz. 27.

33. *Kamerstukken II 1954/55*, 915, nr. 10, blz. 1.



doen van de huwelijksgemeenschap het vermogen dat aanwast bij de langstlevende echtgenoot door hem wordt geacht krachtens erfrecht te zijn verkregen.

De ratio van art. 6 SW 1956 is om te voorkomen dat belasting wordt ontgaan. Onder het Burgerlijk Wetboek van vóór 1992 gold dat afstand van de gemeenschap terugwerkende kracht had, zodat de overleden echtgenoot werd geacht nooit een aandeel in de gemeenschap te hebben gehad en dus ook niets te hebben nagelaten.<sup>34</sup> Van Vijfeijken wijst er op dat door het vervallen van die terugwerkende kracht de erfgenamen het aandeel van de erflater in de ontbonden huwelijksgemeenschap krachtens erfrecht verkrijgen.<sup>35</sup> Daarover is volgens haar erfbelasting verschuldigd, ongeacht de latere afstand van het aandeel in de huwelijksgemeenschap. Omdat ook zonder de fictiebepaling geen belasting kan worden ontgaan, pleit Van Vijfeijken voor afschaffing van art. 6 SW 1956.<sup>36</sup>

Art. 11, vierde lid, SW 1956 heeft betrekking op een andere situatie waarin een verkrijging krachtens huwelijksvermogensrecht met erfbelasting wordt belast. Vanouds is het vermogen dat op grond van het huwelijksvermogensrecht toekomt aan de langstlevende echtgenoot niet onderworpen aan de heffing van erfbelasting.<sup>37</sup> In beginsel is hetgeen de langstlevende verkrijgt als gevolg van de afwikkeling van de huwelijksvoorwaarden dan ook onbelast. Dit geldt echter niet voor de verkrijging van meer dan de helft van de huwelijksgemeenschap krachtens een bij de huwelijksvoorwaarden gemaakt en van het overlijden van de eerststervende afhankelijk beding. Die verkrijging wordt op grond van art. 11, vierde lid, SW 1956 in de heffing betrokken.

Ook art. 11, vierde lid, SW 1956 beoogt belastingontwijking tegen te gaan.<sup>38</sup> Oorspronkelijk ging het om de situatie waarin echtgenoten in de huwelijksvoorwaarden het beding hadden opgenomen dat alle gemeenschappelijke goederen toebehoorden aan de langstlevende echtgenoot. Het gevolg van dat beding was dat bij het overlijden van de eerststervende de langstlevende werd geacht altijd eigenaar van alle gemeenschappelijke goederen te zijn geweest. De eerststervende werd dus geacht nooit enig aandeel te hebben gehad, zodat heffing van erfbelasting over de gemeenschappelijke goederen niet aan de orde was. Omdat de langstlevende door het beding wel een voordeel genoot, achtte de wetgever het rechtvaardig erfbelasting te heffen voor zover aan de langstlevende meer dan de helft van de gemeenschappelijke goederen verbleef. Sindsdien is niet meer op de ratio van de bepaling ingegaan.

34. *Kamerstukken II 1868/69*, 59, nr. 3, blz. 186-187.

35. I.J.F.A. van Vijfeijken, *Fictieve verkrijgingen in de Successiewet 1956*, Deventer: Kluwer 2013, par. 3.6.

36. Zie in gelijke zin de werkgroep-Molmaker: Werkgroep modernisering successiewetgeving, *De warme, de koude en de dode hand (rapport van 13 maart 2000)*, 's-Gravenhage: Ministerie van Financiën 2000, par. 7.3.

37. *Kamerstukken II 1816/17*, XVI, nr. 3, blz. 249.

38. *Kamerstukken II 1868/69*, 59, nr. 3, blz. 182.

### 1.2.5 Bewijsregeling

Civielrechtelijk maken de bezittingen die de erflater op overlijdensdatum niet meer toebehoren geen deel uit van zijn nalatenschap. Omdat de heffing van erfbelasting hierbij aansluit, is het van belang te bepalen welke goederen op overlijdensdatum wel en niet eigendom zijn van de erflater. Art. 8 SW 1956 bevat op dit punt een tweetal bewijsficties. De verkrijging van goederen, niet zijnde registergoederen, die door of voor de erflater werden bewaard om na diens overlijden te worden afgegeven vormt een erfrechtelijke verkrijging (art. 8, eerste lid, SW 1956), tenzij de goederen vóór het overlijden reeds aan anderen toebehoorden (art. 8, tweede lid, SW 1956). Het is aan de belastingplichtige om dat laatste te bewijzen. Als dat lukt, is in zoverre geen sprake van een fictief erfrechtelijke verkrijging. De verkrijging ten gevolge van een schuldig erkenning bij uiterste wil wordt eveneens onder het bereik van de erfbelasting gebracht (art. 8, derde lid, SW 1956), tenzij de schuld reeds tijdens het leven van de erflater bestond en rechtens afdwingbaar was (art. 8, vierde lid, onder 5°, SW 1956). Ook in deze situatie rust de bewijslast dus op de belastingplichtige.

Art. 8, eerste lid, SW 1956 beoogt om praktijken tegen te gaan die tot doel hebben om hetgeen de erflater toebehoorde te beschouwen als niet tot zijn nalatenschap behorende.<sup>39</sup> Daarom moeten de goederen die na het overlijden van de erflater worden afgegeven in de aangifte worden opgenomen. Het is dan aan de verkrijger om te bewijzen dat de goederen reeds vóór het overlijden zijn eigendom waren. De fictie van art. 8, derde lid, SW 1956 berust op een vergelijkbare gedachte.<sup>40</sup> Een schuldig erkenning bij testament verbergt volgens de wetgever veelal een legaat. Om de schuld toch in mindering op de nalatenschap te mogen brengen, dienen de erfgenamen te bewijzen dat de schuld reeds tijdens het leven van de erflater bestond.

### 1.2.6 Rentebijbeschrijving vordering

Indien een erfgenaam krachtens erfrecht een onderbedelingsvordering verkrijgt, is het mogelijk om op deze vordering een rente bij te schrijven. De eventueel bij te schrijven rente kan in het testament zijn voorgeschreven dan wel door de erfgenamen worden vastgesteld. Door op de vordering een rente bij te schrijven, wordt de vordering van de erfgenaam hoger, wat leidt tot een kleinere nalatenschap van de schuldenaar en daarmee tot minder erfbelasting bij diens overlijden. Art. 9, tweede lid, SW 1956 bestempelt de uitbetaling van rente ten gevolge van of na het overlijden van een schuldenaar als erfrechtelijke verkrijging, voor zover meer rente is bijgeschreven dan 6 procent samengesteld per jaar op een vordering die is ontstaan krachtens erfrecht.

Art. 9 SW 1956 beoogt tegen te gaan dat de nalatenschap van de langstlevende echtgenoot wordt uitgehold door de bijbeschrijving van een rente die hoger is dan 6 procent samengesteld. Om dit te bereiken wil de wetgever de bijbeschrijving van

39. *Kamerstukken II 1894/95*, 215, nr. 3, blz. 7.

40. *Kamerstukken II 1894/95*, 215, nr. 3, blz. 7.

een hogere rente dan 6 procent samengesteld fiscaal hetzelfde behandelen als bijschrijving van een samengestelde rente van 6 procent.<sup>41</sup> Art. 9 SW 1956 regelt dan ook de fiscale behandeling van een vordering waarop een hogere rente dan 6 procent samengesteld wordt bijgeschreven.

Eerder heb ik er op gewezen dat dit doel onder de huidige wettekst niet volledig wordt bereikt.<sup>42</sup> Art. 9, tweede lid, SW 1956 is enkel van toepassing als de bijgeschreven rente is gebaseerd op een uiterste wilsbeschikking of een rentevaststelling als bedoeld in art. 1, derde lid, SW 1956. Die bepaling regelt dat met een rentevaststelling binnen de aangiftetermijn voor de heffing van erfbelasting rekening wordt gehouden. Bij een rentevaststelling buiten de aangiftetermijn merkt art. 1, vierde lid, SW 1956 het daaruit voortvloeiende voordeel aan als een schenking. Deze systematiek maakt het mogelijk om buiten de aangiftetermijn af te wijken van de testamentaire rente, waardoor art. 1, derde lid, SW 1956 niet van toepassing is en dus ook art. 9, tweede lid, SW 1956 niet kan worden toegepast op de bijgeschreven rente.<sup>43</sup> Bij een hogere rente dan 6% samengesteld leidt dit systeem ertoe dat het bovenmatige deel van de rente zonder fiscale correctie in aftrek komt, terwijl enkel over het uit de rentevaststelling voortvloeiende voordeel schenkbelasting<sup>44</sup> wordt geheven. Als de afwijking van de testamentaire rente zeer gering is, zal echter niet of nauwelijks schenkbelasting zijn verschuldigd.<sup>45</sup>

Van Vijfeijken uit meer fundamentele kritiek.<sup>46</sup> Het is haar niet duidelijk waarom de verkleining van de nalatenschap van de langstlevende alleen ongewenst is als meer dan 6% rente wordt bijgeschreven. Ook bij een rente van 6% samengesteld of minder, wordt de nalatenschap van de langstlevende immers verkleind ten gunste van de kinderen, zonder dat de langstlevende hiervan tijdens zijn leven hinder ondervindt. Daarnaast zijn de kinderen bij het eerste overlijden belasting verschuldigd over een vordering, die hun geen extra koopkracht oplevert. Van Vijfeijken wijst erop dat het onzeker is of de vordering (inclusief de rente) volledig zal worden voldaan en dat de kinderen de vordering op geen enkele wijze liquide kunnen maken noch zekerheden kunnen eisen van de langstlevende. Van Vijfeijken stelt dan ook voor om art. 9 SW 1956 te schrappen en de vorderingen, evenals de bijgeschreven rente, te negeren voor de Successiewet 1956. Eerst als aflossing plaatsvindt, dient naar haar mening heffing van erfbelasting plaats te vinden.<sup>47</sup>

41. *Kamerstukken II* 2008/09, 31 930, nr. 10, blz. 14-15.

42. W.R. Kooiman, 'Het lekkende dak van art. 9 SW 1956 (II, slot)', *WPNR* (2012) 6921, par. 6.

43. *Kamerstukken II* 2008/09, 31 930, nr. 10, blz. 16-17.

44. In dit onderzoek gebruik ik de term 'schenkbelasting'. Daaronder versta ik ook de heffing van schenkingsrecht vóór 1 januari 2010.

45. Bij een neerwaartse aanpassing is art. 10 SW 1956 evenmin van toepassing.

46. I.J.F.A. van Vijfeijken, *Fictieve verkrijgingen in de Successiewet 1956*, Deventer: Kluwer 2013, par. 5.8.

47. I.J.F.A. van Vijfeijken, 'Heffing van successierecht over onderbedelingsvorderingen: aanknopen bij de economische realiteit', *WFR* 2008/308, en I.J.F.A. van Vijfeijken, *Fictieve verkrijgingen in de Successiewet 1956*, Deventer: Kluwer 2013, par. 2.3.4.

### 1.2.7 Vruchtgebruik

Indien een vruchtgebruiker overlijdt, eindigt in beginsel het vruchtgebruik (art. 3:203, tweede lid, BW). Hierdoor stijgt de waarde van het vermogen van de blote eigenaar<sup>48</sup> naar de volle eigendoms waarde, zonder dat sprake is van een verkrijging krachtens erfrecht. Onder omstandigheden acht de wetgever deze onbelaste waardeangroei ongewenst. Art. 10 SW 1956 bevat in dit verband een tweetal fictief erfrechtelijke verkrijgingen. Allereerst betreft het de verkrijging van vermogen van de erflater tijdens leven, indien de erflater in verband met deze overdracht tot zijn overlijden een genotsrecht heeft gehad. Daarnaast worden ook bij fictie in de heffing betrokken alle goederen waarop de erflater ten laste van zijn vermogen een vruchtgebruik heeft verworven dat bij zijn overlijden is geëindigd.

Art. 10 SW 1956 beoogt om de belastingbesparing door de omzetting van eigendomsrechten in genotsrechten te neutraliseren.<sup>49</sup> Hierbij moet het gaan om een situatie waarbij het vererfbare vermogen van de erflater afneemt, terwijl de erflater tijdens zijn leven geen last van deze afname heeft.<sup>50</sup> Volgens de wetgever is sprake van een situatie die vergelijkbaar is met de situatie dat het goed, waarvan de erflater het genot had, door de erflater aan de verkrijger was gelegateerd.<sup>51</sup>

Voor de toepassing van art. 10 SW 1956 maakt het groot verschil hoe de vermogensoverdracht juridisch is vormgegeven. Dit kan worden geïllustreerd aan de hand van een voorbeeld:

Opa wenst zijn kleinkind te bevoordelen met een bedrag van 100. Het kleinkind mag van dit bedrag pas het genot krijgen na het overlijden van zijn ouder, het kind van opa. De verschuldigde erfbelasting is afhankelijk van de vormgeving van deze bevoordeling. Er zijn drie mogelijkheden:

1. Opa benoemt zijn kind tot erfgenaam onder de last dat het kind aan het kleinkind een bedrag schuldig erkent ter grootte van 100, opeisbaar bij het overlijden van het kind.
2. Opa legateert een bedrag van 100 aan zijn kleinkind. Het legaat komt ten laste van het kind van opa, die erfgenaam is, en is pas opeisbaar bij het overlijden van dat kind.
3. Opa legateert aan zijn kleinkind de blote eigendom van een bedrag van 100 en aan zijn kind het vruchtgebruik over dit bedrag met de bevoegdheid tot vertering en vervreemding.

48. Hoewel civielrechtelijk de termen 'blote eigendom' en 'blote eigenaar' alleen betrekking kunnen hebben op zaken, versta ik in het kader van dit onderzoek hieronder tevens de hoofdgerechtigdheid en hoofdgerechtigde met betrekking tot vermogensrechten.

49. *Kamerstukken II 1894/95*, 215, nr. 3, blz. 8, *Kamerstukken II 2008/09*, 31 930, nr. 9, blz. 33-34, en *Kamerstukken I 2009/10*, 31 930, nr. D, blz. 55.

50. *Kamerstukken II 1948*, 915, nr. 3, blz. 19.

51. *Kamerstukken II 1953/54*, 915, nr. 5, blz. 12, en *Kamerstukken II 1981*, 17 041, nr. 3, blz. 12.

In alle drie de situaties krijgt het kleinkind ten gevolge van het overlijden van opa een recht toegekend, waardoor hij na het overlijden van het kind een bedrag van 100 krijgt uitbetaald. Het kleinkind wordt bij het overlijden van opa belast voor de blooteigendoms waarde van dit bedrag. Bij het overlijden van het kind ontstaan er echter fiscale verschillen tussen de drie varianten:

- In situatie 1 is art. 10, eerste lid, SW 1956 van toepassing, waardoor bij het overlijden van het kind het door het kleinkind verkregen bedrag nogmaals bij hem in de heffing wordt betrokken.<sup>52</sup>
- In situatie 2 is art. 10, negende lid, SW 1956 van toepassing, waardoor heffing bij het kleinkind alleen plaatsvindt, indien en voor zover het kind een lagere waarde dan 100 uit de nalatenschap van opa heeft geërfd.
- In situatie 3 is art. 10 SW 1956 in het geheel niet van toepassing, zodat het kleinkind het bedrag onbelast krijgt uitbetaald. Tijdens de parlementaire behandeling heeft de staatssecretaris bevestigd dat art. 10 SW 1956 economisch gelijke gevallen verschillend behandelt vanwege het verschil in de juridische verschijningsvorm.<sup>53</sup>

Drukker laat zien dat het voor de toepassing van art. 10 SW 1956 ook uitmaakt of het door de erflater voorbehouden genot bestaat uit een vruchtgebruik dan wel een periodieke uitkering.<sup>54</sup> Het door de erflater genoten vruchtgebruik komt bij de verkrijger niet in mindering op zijn fictieve verkrijging (art. 10, tweede lid, SW 1956). Door de verkrijger betaalde periodieke uitkeringen komen echter wel in aftrek, vermeerderd met rente. Van Vijfeijken constateert dat juridisch weliswaar sprake is van een andere vormgeving, maar dat het economisch geen verschil maakt of de erflater rechtstreeks inkomsten geniet uit het vermogen door middel van een vruchtgebruik dan wel middellijk via een door de verkrijger te betalen periodieke uitkering.<sup>55</sup>

Daarnaast klinkt fundamentele kritiek op deze fictie. De werkgroep-Moltnmaker wijst erop dat bij schenking van de blote eigendom over de waarde daarvan reeds schenkbelasting wordt geheven.<sup>56</sup> Indien de blote eigendom aan de verkrijger voor een reële prijs is verkocht, staat bij de verkrijger tegenover de waardeaan groei het gemis van de koopsom met interest daarover. Daarnaast

52. Althans, dat is de lezing van de staatssecretaris en sommige auteurs. Zie *Kamerstukken I* 2009/10, 31 930, D, blz. 56; C.E. van Veldhoven en W.R. Kooiman, 'Recente ontwikkelingen bij ik-opa-testamenten', *FTV* 2011/2, blz. 18, en I.J.F.A. van Vijfeijken, 'Fiscale problemen bij een legaat van opa', *WFR* 2012/191, par. 4. In de literatuur gaan ook stemmen op dat bij een dergelijke lastbepaling art. 10, negende lid, SW 1956 moet worden toegepast (conform situatie 2 uit het voorbeeld). Zie onder andere: J. Tol, 'Opa is dood, leve opa?', *KWEP* 2010/1, blz. 37, en F.A.M. Schoenmaker, 'Wetsvoorstel tot wijziging SW 1956 aangenomen door Eerste Kamer', *NTFR* 2009/2727. Rechtbank 's-Gravenhage onderschrijft eerstgenoemde interpretatie: Rechtbank 's-Gravenhage 3 juni 2014, nr. SGR 13/7270.

53. *Kamerstukken I* 2009/10, 31 930, F, blz. 5-6, en *Kamerstukken II* 2011/12, 33 245, nr. 7, blz. 7.

54. M. Drukker, *Beschouwingen over de Successiewet 1956*, Amsterdam: FED 1957, blz. 82.

55. I.J.F.A. van Vijfeijken, *Fictieve verkrijgingen in de Successiewet 1956*, Deventer: Kluwer 2013, par. 6.4.4.6.

56. Werkgroep modernisering successiewetgeving, *De warme, de koude en de dode hand (rapport van 13 maart 2000)*, 's-Gravenhage: Ministerie van Financiën 2000, par. 7.6.

wordt de waarde van de blote eigendom bij de hoofdgerechtigde jaarlijks voor een steeds grotere grondslag in aanmerking genomen in box 3 van de inkomstenbelasting.<sup>57</sup> De werkgroep meent dan ook dat art. 10 SW 1956 moet vervallen, behoudens voor gevallen waarin de rechtshandeling ook werkelijk rechtens of feitelijk enig effect krijgt binnen een jaar voor het overlijden, bij het overlijden of een daarmee verband houdend tijdstip.<sup>58</sup>

Van Vijfeijken constateert eveneens dat de waardestijging van het overgedragen vermogen bij de verkrijger reeds jaarlijks (op forfaitaire wijze) wordt belast met inkomstenbelasting.<sup>59</sup> Er bestaat dan geen reden om bij het overlijden van de vruchtgebruiker nog eens op grond van art. 10 SW 1956 te heffen over de waarde-toename. Van Vijfeijken meent echter dat heffing pas moet plaatsvinden op het moment dat de overgedragen vermogensbestanddelen voor de verkrijgers vrij aanwendbaar worden en dat is veelal op het moment van overlijden of op het moment dat de erflater tijdens leven afstand doet van zijn genotsrecht. Art. 10 SW 1956 werkt naar haar idee dat uitgangspunt niet consequent uit, omdat de overdracht tijdens leven eveneens belast is. Zij pleit dan ook voor defiscalisering, waarbij de overdracht van vermogen zonder dat het vermogensbestanddeel feitelijk uit de beschikkingmacht van de toekomstige erflater verdwijnt, fiscaal wordt genegeerd.

Idsinga betoogt dat art. 10 SW 1956 overbodig is als voor de waardering van de blote eigendom wordt aangesloten bij de waarde in het economische verkeer in plaats van bij de forfaitaire waarderingsregels.<sup>60</sup> Zij geeft een voorbeeld waarin het forfaitaire systeem tot gevolg heeft dat een verkrijging van blote eigendom met een werkelijke waarde van € 1.000.000 in de heffing wordt betrokken voor een bedrag van € 400.000. Daardoor kan met de overdracht van blote eigendom erfbelasting worden bespaard. Door uit te gaan van de waarde in het economische verkeer kan volgens Idsinga de omzetting van eigendom in een niet-vererfbaar genotsrecht de nalatenschap van de erflater niet verkleinen.

### 1.2.8 Overeenkomst met werking bij overlijden

Een tijdens leven gesloten overeenkomst kan invloed hebben op de omvang van de nalatenschap. Dat is het geval als ten gevolge van de overeenkomst een voordeel uit het vermogen van de erflater toekomt aan de andere contractant. Zelfs als de overeenkomst pas werking heeft bij overlijden wordt dit voordeel verkregen krachtens de overeenkomst en niet krachtens erfrecht. Heffing van erfbelasting is dan in beginsel niet aan de orde. In art. 11 SW 1956 heeft de wetgever echter een aantal uitbreidingen opgenomen, waardoor het voordeel dat uit dergelijke overeenkomsten voortvloeit onder omstandigheden toch kan

57. Ook Dijkstra concludeert dat in een dergelijke situatie feitelijk dubbele heffing plaatsvindt: C.G. Dijkstra, 'Dubbele belasting door samenloop van inkomsten- en successiebelasting?', *WPNR* (2008) 6757, blz. 448-449.

58. De Commissie ficties en forfaits concludeert op vergelijkbare gronden tot afschaffing van art. 10 SW 1956: *Ficties en forfaits in het belastingrecht. Rapport van de Commissie ficties en forfaits*, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, no. 252, Deventer: Kluwer 2014, blz. 157-159.

59. I.J.F.A. van Vijfeijken, *Fictieve verkrijgingen in de Successiewet 1956*, Deventer: Kluwer 2013, par. 6.12.4.

60. N. Idsinga, 'Herbezinning op art. 10 Successiewet 1956', *NTR-B* 2011/11.

worden belast. De volgende drie verkrijgingen worden aangemerkt als erfrechtelijke verkrijging:

- De verkrijging door een deelgenoot van het aandeel van de erflater in goederen op grond van een verblijvings-, toedelings- of overnamebeding bij overlijden (art. 11, tweede lid, eerste volzin, SW 1956).
- De verkrijging van goederen die op grond van een overeenkomst bij het overlijden van de erflater toebehoren of worden geleverd aan de contractant of door hem kunnen worden overgenomen (art. 11, tweede lid, tweede volzin, SW 1956)
- De verkrijging ten gevolge van een schuldigerkenning of kwijtschelding onder voorwaarde van overleving (art. 11, derde lid, SW 1956).

Deze fictiebepalingen beogen het ontgaan van erfbelasting tegen te gaan in situaties waarin de erflater tot zijn overlijden, of een daarmee verband houdend tijdstip, het genot van zijn vermogen behoudt.<sup>61</sup> Heffing van erfbelasting is dan op basis van de hoofdregel niet mogelijk, omdat het vermogen uiteindelijk krachtens overeenkomst overgaat. De wetgever acht dit ongewenst vanwege de gelijkenis die bovenstaande gevallen vertonen met een legaat. Er vindt immers net als bij een legaat een bevoordeling ten gevolge van het overlijden plaats.

Van Vijfeijken wijst op het onderscheid dat in art. 11, derde lid, SW 1956 wordt gemaakt naar gelang sprake is van een opschortende dan wel een ontbindende voorwaarde.<sup>62</sup> Uit jurisprudentie van de Hoge Raad<sup>63</sup> blijkt dat de fictiebepaling alleen ziet op verkrijgingen onder de opschortende voorwaarde van overleving. Van Vijfeijken laat zien dat wat met een opschortende voorwaarde kan worden bereikt, ook met een ontbindende voorwaarde kan worden bewerkstelligd:

“A erkent schuldig te zijn aan B € 10 000, mits B A overleeft. Op het moment dat A overlijdt en B nog leeft, is de vermogensverschuiving onvoorwaardelijk. Er is sprake van een opschortende voorwaarde van overleven. Nu de ontbindende voorwaarde van vooroverlijden: A erkent schuldig te zijn aan B € 10 000 tenzij B voor A komt te overlijden. Ook in dit geval wordt de vermogensverschuiving onvoorwaardelijk op het moment dat A overlijdt en B nog leeft. Het resultaat is derhalve hetzelfde. Juridisch bestaan er echter verschillen. Als sprake is van een opschortende voorwaarde vangt de werking van de verbintenis aan op het moment dat de voorwaarde in vervulling gaat. Als sprake is van een ontbindende voorwaarde eindigt de werking van de verbintenis op het moment dat de voorwaarde in vervulling gaat.”

Verder uit Van Vijfeijken kritiek op de ficties van art. 11, tweede lid, SW 1956, omdat deze bepalingen uitsluitend van toepassing zijn indien de verkrijger de partner is van de erflater of behoort tot diens bloed- of aanverwanten tot en met de vierde graad of hun partners (art. 11, vijfde lid, SW 1956).<sup>64</sup> Zij betoogt dat ook voor niet-verwanten het voordeel een draagkrachtvermeerdering betekent die heffing rechtvaardigt. Ten slotte merkt Van Vijfeijken op dat van

61. *Kamerstukken II 1894/95*, 215, nr. 3, blz. 5 en 7.

62. I.J.F.A. van Vijfeijken, *Fictieve verkrijgingen in de Successiewet 1956*, Deventer: Kluwer 2013, par. 9.6.3.

63. HR 24 juni 1959, nr. 13 976, BNB 1959/308.

64. I.J.F.A. van Vijfeijken, *Fictieve verkrijgingen in de Successiewet 1956*, Deventer: Kluwer 2013, par. 7.4.3.

een heldere afbakening tussen art. 11, derde lid, SW 1956 en de ficties van het tweede lid geen sprake is. Zij pleit dan ook voor samenvoeging van deze ficties in een afzonderlijke wetsbepaling. Bovendien constateert zij dat de kwijschelding en schuldigerkenning uit vrijgevigheid onder opschortende voorwaarde van overleving ook al onder de werking van art. 12 SW 1956 vallen.<sup>65</sup>

### 1.2.9 Giften

Als een erflater tijdens zijn leven giften heeft gedaan, is zijn nalatenschap lager, hetgeen leidt tot een lager belastbaar vermogen voor de heffing van erfbelasting. Met een gift wordt immers een ander uit vrijgevigheid bevoordeeld (art. 7:186, tweede lid, BW), waardoor het vermogen van de erflater afneemt. Sinds 1917 zijn schenkingen, waaronder begrepen giften, onderworpen aan de schenkbelasting.<sup>66</sup> De verkrijging krachtens een schenking die binnen 180 dagen vóór het overlijden dan wel na het overlijden van de erflater tot stand is gekomen, wordt echter belast met erfbelasting (art. 12 SW 1956).

Oorspronkelijk was de ratio van deze fictie het tegengaan van belastingontwijking door middel van schenkingen in het zicht van overlijden.<sup>67</sup> Het betrof schenkingen gedaan door de erflater in de allerlaatste tijd van zijn leven met het kenmerkende doel om het geschonkene aan de belastingheffing te onttrekken.<sup>68</sup> Sinds de invoering van de schenkbelasting rechtvaardigt de wetgever art. 12 SW 1956 met de gedachte dat de erflater anders in het zicht van overlijden schenkingen kan doen teneinde de tariefprogressie te frustreren.<sup>69</sup> Met ingang van 1 januari 2010 is de bepaling ook van toepassing op schenkingen onder opschortende voorwaarde waarvan de voorwaarde in vervulling gaat na het overlijden van de schenker. Op grond van art. 1, negende lid, SW 1956 komt een dergelijk schenking pas na het overlijden tot stand. De wetgever acht het daarom passend ook die schenkingen met erf- in plaats van schenkbelasting te treffen.<sup>70</sup>

### 1.2.10 Derdenbeding

Als een erflater tijdens leven overeenkomt dat een derde ten gevolge van het overlijden van de erflater van de andere contractspartij een prestatie heeft te vorderen, verkrijgt de derde dit voordeel niet rechtstreeks van de erflater zelf. Er is dan ook geen sprake van een erfrechtelijke verkrijging, maar de derde verkrijgt een zelfstandig recht ten opzichte van de andere contractspartij.<sup>71</sup> Een bijzondere (en veelvoorkomende) vorm van het derdenbeding (art. 6:253 BW) is

65. I.J.F.A. van Vijfeijken, *Fictieve verkrijgingen in de Successiewet 1956*, Deventer: Kluwer 2013, par. 9.11 en 9.12.4.

66. Wet van 20 januari 1917, *Stb.* 1917, 189.

67. *Kamerstukken II* 1894/95, 215, nr. 3, blz. 7.

68. *Kamerstukken II* 1895/96, 35, nr. 1, blz. 4, en *Kamerstukken II* 1896/97, 15, nr. 1, blz. 2.

69. *Kamerstukken II* 1915/16, 210, nr. 3, blz. 18. Zie ook: *Kamerstukken II* 1949/50, 915, nr. 4, blz. 36.

70. *Kamerstukken II* 2008/09, 31 930, nr. 9, blz. 15.

71. Naast deze leer van het zelfstandige recht wordt in de literatuur ook wel de leer van het afgeleide recht verdedigd. De begunstigde heeft in die opvatting een recht op de uitkering dat is afgeleid van de gerechtigdheid van de verzekeringnemer. De wetgever gaat uit van de leer van het zelfstandige recht: *Kamerstukken II* 1953/54, 915, nr. 5, blz. 14.



de levensverzekering. Art. 13 SW 1956 merkt de verkrijging uit een levensverzekering of een derdenbeding ten gevolge van of na het overlijden van de erflater aan als een fictief erfrechtelijke verkrijging, voor zover de verkrijging kan worden toegerekend aan een onttrekking aan het vermogen van de erflater.

Het doel van art. 13 SW 1956 is om verkrijgingen uit een levensverzekering of ander derdenbeding te belasten, indien en voor zover de verkrijger wordt bevoordeeld en deze bevoordeling aan de erflater kan worden toegerekend.<sup>72</sup> De wetgever wil hiermee niet alleen belastingontwijking tegengaan, maar meer in het algemeen een verkrijging die juridisch afwijkt van de verkrijging krachtens erfrecht, maar die economisch daarmee op één lijn staat, voor de erfbelasting gelijkstellen met een erfrechtelijke verkrijging.<sup>73</sup>

De Commissie ficties en forfaits bepleit afschaffing van art. 13 SW 1956. Uitgezonderd de premie voor de verzekering, komt de verkrijging niet ten laste van het vermogen van de erflater. Hierin verschilt de fictie volgens de Commissie van (nagenoeg) alle andere ficties. Verder wordt erop gewezen dat de levensverzekeringsovereenkomst deels kwalificeert als kansovereenkomst. De conclusie van de Commissie is dat de fictie inbreuk maakt op de rechtsgronden en uitgangspunten van de wet. Zij pleit ervoor dichter bij de werkelijkheid aan te sluiten door de aanwijzing als begunstigde dan wel de onttrekking te belasten.<sup>74</sup>

#### 1.2.11 Vrijval pensioen- of lijfrenteverplichting

In par. 1.2.7 bleek reeds dat het erfrecht niet ziet op de situatie dat een vruchtgebruik van de erflater ten gevolge van zijn overlijden ophoudt te bestaan, waardoor het vermogen van een ander in waarde toeneemt. Dit doet zich niet alleen bij vruchtgebruik voor, maar bijvoorbeeld ook als de erflater een aanspraak uit een pensioen of lijfrente heeft op een lichaam waarin een ander het belang houdt. Als de erflater overlijdt, hoeft het lichaam geen pensioen- of lijfrenteuitkeringen meer te doen, zodat het belang in het lichaam in waarde stijgt. Deze waardestijging vormt geen erfrechtelijke verkrijging. Het bezit van aandelen in een lichaam die door het overlijden van de erflater in waarde stijgen, wordt echter door art. 13a SW 1956 onder het belastbare feit geschaard. De aandelen worden geacht krachtens erfrecht te zijn verkregen, waarbij ze in aanmerking worden genomen voor het bedrag van de waardestijging.

Art. 13a SW 1956 is gericht tegen constructies waarbij de erflater aandelen in een 'eigen' pensioen- of lijfrentelichaam overdraagt aan zijn erfgenamen, zodat bij het overlijden van de erflater de waardestijging van de aandelen als gevolg van de vrijval van de pensioen- of lijfrenteverplichting onbelast is.<sup>75</sup> De wetgever wenst zoveel mogelijk een gelijke fiscale behandeling tot stand te brengen tussen gevallen waarin de aandelen in het lichaam behoren tot de nalatenschap

72. *Kamerstukken II 1953/54*, 915, nr. 5, blz. 13.

73. *Kamerstukken II 1915/16*, 210, nr. 3, blz. 12. Zie ook: *Kamerstukken II 2008/09*, 31 930, nr. 3, blz. 32.

74. *Ficties en forfaits in het belastingrecht. Rapport van de Commissie ficties en forfaits*, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, no. 252, Deventer: Kluwer 2014, blz. 160-163.

75. *Kamerstukken II 1992/93*, 23 046, nr. 3, blz. 11-12.

van de erflater en gevallen waarin de aandelen in handen zijn van anderen. Hoewel de wettekst in 2002 aanzienlijk is verruimd, is de ratio ongewijzigd gebleven.<sup>76</sup>

Luijken wijst erop dat de waardeestijging van de aandelen, conform het uitgangspunt van art. 21 SW 1956, bepaald moet worden naar de waarde in het economische verkeer.<sup>77</sup> Bij een waardering van de pensioenverplichting naar actuariële grondslagen wordt de waarde van de verplichting echter steeds bijgesteld bij het ouder worden van de pensioengerechtigde. Dit heeft tot gevolg dat ook als de erflater langer leeft dan verwacht mocht worden, sprake is van een belaste waardeestijging. Dat is volgens Luijken niet in overeenstemming met het doel van art. 13a SW 1956 om de vermogensoverheveling van de erflater naar de erfgenamen te belasten. De erfgenamen zijn in dat geval immers juist verarmd door het verliesgevende pensioencontract. Om dit te voorkomen pleit Luijken ervoor bij de waardebepaling geen rekening meer te houden met de ontwikkeling van de leeftijdsverwachting na de datum van aankoop van het pensioen.<sup>78</sup>

#### 1.2.12 Afgezonderd particulier vermogen

Een erflater kan tijdens leven vermogen afzonderen in een lichaam, bijvoorbeeld een particuliere stichting of trust, met de bedoeling dat dit vermogen na zijn overlijden toekomt aan de personen die de erflater wil bevoordelen. Als de erflater onvoorwaardelijk afstand heeft gedaan van het vermogen, kan het niet meer overgaan krachtens erfrecht. Wel kan er sprake zijn van een fictief erfrechtelijke verkrijging op grond van art. 16 SW 1956. Deze fictiebepaling sluit aan bij de behandeling van zogenoemd afgezonderd particulier vermogen (APV) voor de heffing van inkomstenbelasting. Op grond van art. 2.14a Wet IB 2001 worden de bezittingen en schulden van een APV in beginsel toegerekend aan de inbrenger van het vermogen. Na het overlijden van de inbrenger vindt normaliter toerekening aan zijn erfgenamen plaats. Art. 16, eerste lid, SW 1956 bepaalt dat de bezittingen en schulden die op basis van deze bepaling aan een erfgenaam worden toegerekend, door die erfgenaam worden geacht krachtens erfrecht te zijn verkregen. Daarnaast wordt ook de verkrijging van een in rechte vorderbare aanspraak op een APV ten gevolge van het overlijden van de erflater als fictief erfrechtelijke verkrijging aangemerkt (art. 16, tweede lid, SW 1956).

De twee ficties van art. 16 SW 1956 beogen een sluitend systeem te creëren met betrekking tot rechtsfiguren die discretionair, non-discretionair en deels discretionair en deels non-discretionair zijn. Het uitgangspunt daarbij is dat de bezittingen en schulden van een APV niet alleen tijdens het leven van de inbrenger maar ook op het moment van zijn overlijden tot zijn vermogen en daarmee tot

76. *Kamerstukken II 2001/2002*, 28 488, nr. 3, blz. 1.

77. C.A.H. Luijken, 'Art. 13a SW, over welke waardeestijging hebben we het nu eigenlijk?', *FTV* juni 2005, par. 4.

78. Uiteraard speelt de door Luijken beschreven problematiek even goed bij de waardering van een vruchtgebruik of lijfrente.

zijn nalatenschap behoren. Het resultaat is dat het APV van generatie op generatie (fictief) vererft en dat bij elke overgang erfbelasting wordt geheven.<sup>79</sup>

Boer uit kritiek op de fictie van art. 16, eerste lid, SW 1956, omdat erfbelasting wordt geheven over een verkrijging die ten tijde van het overlijden in werkelijkheid niet plaatsvindt en wellicht nooit zal plaatsvinden.<sup>80</sup> Boer acht de fictieve verkrijging om die reden disproportioneel. Dat is ook de communis opinio in de literatuur.<sup>81</sup> Langereis stelt dat de fictieve verkrijging ertoe kan leiden dat meer dan 100% van het erfdeel aan belasting opgaat. Een dergelijke heffing zou naar zijn idee strijdig kunnen zijn met het recht op eigendom, zoals vastgelegd in art. 1 Eerste Protocol EVRM.<sup>82</sup>

### 1.2.13 Natuurlijke verbintenis

Wanneer de erflater tegenover een ander een dringende morele verplichting heeft van zodanige aard dat naleving daarvan, ofschoon rechtens niet afdwingbaar, naar maatschappelijke opvattingen als voldoening van een aan die ander toekomende prestatie moet worden aangemerkt, rust op hem een natuurlijke verbintenis (art. 6:3 BW). De voldoening aan een natuurlijke verbintenis wordt voor de heffing van schenkbelasting als een schenking aangemerkt (art. 1, zevende lid, SW 1956). Vervolgens geldt een vrijstelling op basis van art. 33, onder 12<sup>o</sup>, eerste volzin, SW 1956. Indien de natuurlijke verbintenis echter strekt tot verzorging na het overlijden van de erflater, wordt de voldoening aan deze verbintenis als een fictief erfrechtelijke verkrijging aangemerkt (art. 33, onder 12<sup>o</sup>, SW 1956). Hieronder wordt ook begrepen de omzetting van een dergelijke verbintenis in een rechtens afdwingbare.

De fictie wil voorkomen dat de voldoening aan een natuurlijke verbintenis het stelsel van vrijstellingen voor de erfbelasting doorkruist. Sommige van de vrijstellingen in art. 32 SW 1956 zijn gebaseerd op de verzorgingsgedachte. Als naast deze vrijstellingen nog eens een deel van de nalatenschap vrij van erfbelasting kan worden verkregen, omdat de schuld die voortvloeit uit de natuurlijke verbintenis in mindering komt op de nalatenschap, leidt dat volgens de wetgever tot onevenwichtige resultaten.<sup>83</sup>

79. *Kamerstukken II* 2008/09, 31 930, nr. 3, blz. 33-34.

80. J.P. Boer, *De Anglo-Amerikaanse trust in de inkomsten- en vennootschapsbelasting*, Den Haag: Sdu 2011, par. 9.5.3.3.

81. Zie onder andere: F. Sonneveldt en B.B.A. de Kroon, 'Internationale aspecten van de vernieuwde Successiewet 1956', *WFR* 2009/731, par. 3.4, en R.M. Freudenthal, 'Het nieuwe APV-regime: 'Zwarte Pieten' met familie en fiscus', *TFO* 2010/40, par. 3.5.

82. Ch.J. Langereis, 'Het nieuwe successierecht bij een afgezonderd particulier vermogen', *FED* 2009/82.

83. *Kamerstukken II* 1981, 17 014, nr. 3, blz. 18-19.

## 1.3 UITGANGSPUNTEN

### 1.3.1 Inleiding

De in par. 1.2 geschetste problematiek roept de vraag op of het huidige belastbare feit van de erfbelasting aanpassing behoeft. In dit onderzoek staat de vraag centraal of aanpassing inderdaad wenselijk is en zo ja, hoe een dergelijke aanpassing moet worden vormgegeven. Uiteraard kan deze vraag vanuit verschillende invalshoeken worden benaderd. In deze paragraaf licht ik toe op welke uitgangspunten het onderzoek is gebaseerd en waarom ik voor deze uitgangspunten kies.

### 1.3.2 Heffing van erfbelasting

Het eerste uitgangspunt van het onderzoek is dat erfbelasting wordt geheven. De vraag naar de wenselijkheid van een erfbelasting komt dus niet aan de orde. Hiervoor is een tweetal redenen:

1. De aanleiding voor het onderzoek is de kritiek op het stelsel van fictiebepalingen en de wens om dit stelsel te moderniseren. Dit vereist een beoordeling van het positieve recht. Als de erfbelasting zelf ter discussie staat, is het maar de vraag of aan een dergelijke beoordeling wordt toegekomen. De vraag naar de wenselijkheid van de erfbelasting is hiervoor te omvangrijk en vereist dan ook een afzonderlijk onderzoek.
2. Er bestaat geen directe aanleiding voor een dergelijk onderzoek, nu de heffing van erfbelasting, onder andere vanwege budgettaire redenen, politiek niet ter discussie staat.<sup>84</sup> Ook in het verleden zijn geen voorstellen gedaan om de belasting af te schaffen.

### 1.3.3 Bedoeling van de wetgever

Uitgaande van de heffing van een erfbelasting, staat de vormgeving van een dergelijke belasting nog open. Bij een benadering vanuit het wenselijke recht bestaat geen gebondenheid aan de uitgangspunten die aan de huidige wet ten grondslag liggen. De belasting ter zake van het overlijden kan bijvoorbeeld worden vormgegeven als een overgangsbelasting, een verkrijgingsbelasting of juist een belasting van de nalatenschap zelf.<sup>85</sup> Naar mijn idee is een dergelijke benadering ongeschikt voor het onderzoek. De aanleiding voor het onderzoek heeft immers geen betrekking op de principes van de erfbelasting, maar op de uitwerking van die principes in het belastbare feit. Daarom ga ik in het onderzoek uit van doel en strekking van het positieve recht. Deze benadering is te meer wenselijk, omdat zij berust op algemeen gedeelde uitgangspunten. Het positieve recht is immers tot stand gebracht door de democratisch gelegitimeerde wetgever.

84. *Kamerstukken II* 2008/09, 31 930, nr. 3, blz. 2, en *Kamerstukken II* 2001/02, 28 015, A, blz. 13-14.

85. Adriani en Van Hoorn onderscheiden een viertal stelsels: belasting van de nalatenschap als geheel; belasting van de verkrijgingen door de erfgenamen en verdere rechtsopvolgers; belasting van de overgang van de tot nalatenschap behorende goederen; belasting van de overgang van het nage-laten vermogen. P.J.A. Adriani en J. van Hoorn, *Het belastingrecht: zijn grondslagen en ontwikkeling (deel I)*, Amsterdam: L.J. Veen's Uitgeversmaatschappij N.V. 1954, blz. 319.

Doel en strekking van het positieve recht kan niet worden afgeleid uit de wettekst, omdat de wettelijke regeling in het onderzoek juist ter discussie staat. Daarom moet worden nagegaan wat de bedoeling van de wetgever is. De bedoeling van de wetgever ten aanzien van het positieve recht is dan ook het tweede uitgangspunt van het onderzoek. Vanuit dit uitgangspunt wordt beoordeeld wat de gewenste invulling van het belastbare feit is. Op welke wijze de bedoeling van de wetgever kan worden vastgesteld, komt in par. 1.5.2 aan de orde.

#### 1.3.4 Beginselen van behoorlijke wetgeving

Indien een aanpassing van het belastbare feit op basis van de voorgaande uitgangspunten gewenst is, rijst de vraag hoe dit moet worden vormgegeven. Het uitgangspunt daarbij is de bedoeling van de wetgever. Die bedoeling kan echter op verschillende manieren worden uitgewerkt. De benadering vanuit het positieve recht brengt met zich dat de invulling van de wettelijke norm tevens gebonden is aan de algemene beginselen die voor wetgeving gelden. Deze beginselen vloeien voort uit de Grondwet, het ongeschreven recht en uit de bepalingen van verdragen die op grond van art. 93 Gw rechtstreeks doorwerken in de Nederlandse rechtsorde. Dat de rechter bij de toepassing van deze beginselen doorgaans een ruime beoordelingsvrijheid aan de wetgever toekent, neemt niet weg dat het wenselijke recht zoveel mogelijk met deze beginselen in overeenstemming moet zijn.

De gebondenheid aan fundamentele rechtsbeginselen schept weliswaar de randvoorwaarden voor goede wetgeving, maar is nog weinig concreet. Uit de nota 'Zicht op wetgeving' blijkt dat de wetgever zelf ook eisen stelt aan behoorlijke wetgeving.<sup>86</sup> Hiertoe zijn zes groepen van kwaliteitseisen geformuleerd, die aan de formulering van het wenselijke recht verdere richting geven. Een eventuele aanpassing van het belastbare feit wordt aan de hand van deze kwaliteitseisen uitgewerkt. In par. 1.5.3 werk ik uit welke kwaliteitseisen in het kader van dit onderzoek relevant zijn en hoe deze eisen worden ingevuld.

#### 1.3.5 Reikwijdte

In het voorgaande zijn de uitgangspunten genoemd aan de hand waarvan ik beoordeel of een wijziging van het positieve recht wenselijk is en hoe een eventuele wijziging vorm moet krijgen. Vervolgens rijst de vraag welk deel van het positieve recht aan de hand van deze uitgangspunten wordt onderzocht.

De heffing van erfbelasting hangt van meer factoren af dan alleen het belastbare feit. Voor de bepaling van het belastbaar bedrag is ook van belang op welke wijze de verkrijging wordt gewaardeerd en welke vrijstellingen van toepassing zijn. Met de toepassing van een lagere waardering of het verlenen van een vrijstelling kan hetzelfde resultaat worden bereikt als met een beperking van

86. *Kamerstukken II 1990/91, 22 008, nr. 2, blz. 23-30.*

het belastbare feit.<sup>87</sup> Daarom komen in het onderzoek niet alleen de bepalingen van het belastbare feit, zoals in par. 1.2 uiteengezet, aan de orde, maar besteed ik ook aandacht aan de bedoeling van de wetgever ten aanzien van bepaalde vrijstellingen en waarderingsvoorschriften.

Aan de andere kant ga ik niet in op de voorwaarde dat verkregen moet zijn van iemand die ten tijde van het overlijden in Nederland woonde. De reden hiervoor is dat de problematiek die achter deze voorwaarde schuilgaat anders van aard is. De wetgever heeft gekozen voor aansluiting bij de woonplaats van de erflater om internationaal niet uit de pas te lopen en vanwege de praktische moeilijkheden van een stelsel waarbij de woonplaats van de verkrijger het uitgangspunt is. In elk geval ligt er aan het woonplaatsvereiste geen principiële keuze ten grondslag.<sup>88</sup> Dit betekent dat bij een onderzoek naar het woonplaatsvereiste andere uitgangspunten een rol moeten spelen dan bij een onderzoek naar het belastbare feit. Daarom is het onwenselijk beide in hetzelfde onderzoek te betrekken.

#### 1.4 ONDERZOEKSVRAAG

De hiervoor beschreven uitgangspunten leiden tot de volgende onderzoeksvraag:

Dient het belastbare feit voor de erfbelasting te worden gewijzigd, uitgaande van de bedoeling van de wetgever die ten grondslag ligt aan het positieve recht? Zo ja, hoe dient deze wijziging, gelet op deze bedoeling en de beginselen van behoorlijke wetgeving, te worden vormgegeven?

Op basis van deze onderzoeksvraag zijn twee mogelijke antwoorden te verwachten:

1. Nee, de gekozen uitgangspunten noodzaken niet tot wijziging van het belastbare feit.
2. Ja, wijziging van het belastbare feit is gezien de uitgangspunten noodzakelijk. Vervolgens wordt een voorstel gedaan hoe deze wijziging moet worden vormgegeven.

Bij antwoord 1 is de relevantie van het onderzoek dat inzichtelijk is gemaakt welke uitgangspunten ten grondslag liggen aan het positieve recht, zodat de wetgever een handvat heeft aan de hand waarvan hij een eventuele herziening kan doorvoeren.

Bij antwoord 2 is de relevantie van het onderzoek dat als de wetgever het voorstel overneemt, het belastbare feit beter aansluit bij de bedoeling van de wetgever

87. Dit blijkt ook uit het wetsvoorstel voor de Successiewet 1964. Daarin stelde de regering onder andere voor om een aantal objectieve vrijstellingen niet als vrijstelling te formuleren, maar met hetzelfde resultaat de betreffende objecten uit te zonderen van de belastbare bezittingen. Zie: *Kamerstukken II 1964/65, 7882, nr. 2, blz. 4, en Kamerstukken II 1964/65, 7882, nr. 3, blz. 16*. Vgl. ook de heffing van overdrachtsbelasting, die zowel uitzonderingen op het belastbare feit kent (bijv. art. 3 WBR 1970) als vrijstellingen (art. 15 WBR 1970).

88. *Kamerstukken II 1953/54, 915, nr. 5, blz. 10, en Handelingen II 1955/56, 59, blz. 821*. In 2009 worden deze redenen herhaald: *Kamerstukken II 2008/09, 31 930, nr. 9, blz. 4-5; Kamerstukken II 2009/10, 31 930, nr. 38, blz. 6, en Handelingen I 2009/10, 13, blz. 452*.

die ten grondslag ligt aan het positieve recht. Hierdoor worden de ongewenste gevolgen van het huidige belastbare feit teruggedrongen. Tevens beantwoordt het voorstel aan de beginselen van behoorlijke wetgeving.

## 1.5 ONDERZOEKSMETHODE EN OPZET

### 1.5.1 Werkwijze

Om het eerste deel van de onderzoeksvraag te beantwoorden, dient te worden vastgesteld of het belastbare feit in overeenstemming is met de bedoeling van de wetgever die ten grondslag ligt aan het positieve recht. In par. 1.2 is geconstateerd dat zowel het uitgangspunt van het belastbare feit als de fictieve uitbreidingen geënt zijn op het civiele recht en dat juridische onderscheidingen van belang zijn voor de belastingheffing. Allereerst onderzoek ik of deze benadering overeenkomt met de bedoeling van de wetgever:

1. Indien de wetgever inderdaad een juridische benadering voorstaat, is het uitgangspunt van het belastbare feit in overeenstemming met de uitgangspunten die aan het positieve recht ten grondslag liggen. Met 'juridische benadering' bedoel ik dat de heffing van erfbelasting een op het erfrecht gegrondvest uitgangspunt kent en aan civielrechtelijke verschillen consequenties verbindt. De benadering waarin het economische resultaat leidend is, ongeacht de titel waaronder is verkregen, duid ik aan als 'economische benadering'.
2. Als wordt geconcludeerd dat de wetgever geen juridische benadering voorstaat, is sprake van een discrepantie tussen de bedoeling van de wetgever en de vormgeving van het belastbare feit.

Bij conclusie 1 dient nog wel te worden beoordeeld of ook de concrete uitwerking van het belastbare feit overeenstemt met de bedoeling van de wetgever. Per fictiebepaling moet worden onderzocht in hoeverre de daarin opgenomen kerngedachte overeenstemt met de bedoeling van de wetgever en in hoeverre die gedachte juist is vormgegeven. Voor zover een fictiebepaling aanpassing behoeft, wordt aan de hand van de beginselen van behoorlijke wetgeving vastgesteld op welke wijze het positieve recht moet worden gewijzigd.

Bij conclusie 2 dient het belastbare feit te worden aangepast. Hiertoe moet eerst worden vastgesteld welke voorwaarden de wetgever wél relevant acht om erfbelasting te heffen. Deze voorwaarden worden zo precies mogelijk uitgewerkt. Daarna moet de materiële norm die voortvloeit uit de bedoeling van de wetgever aan de hand van de beginselen van behoorlijke wetgeving worden uitgewerkt tot een wettekst.

De beginselen van behoorlijke wetgeving vormen de kwaliteitseisen waaraan een nieuw belastbaar feit moet voldoen. Met de beginselen zelf kan echter geen norm worden geformuleerd. Indien wijziging van het positieve recht noodzakelijk blijkt, ga ik dan ook in op de voorstellen die in de Nederlandse literatuur zijn gedaan. Daarnaast laat ik mij bij de vormgeving van de wettekst inspireren door de normen op het gebied van de erfbelasting die andere landen hanteren

(rechtsvergelijking) en die in het verleden zijn gehanteerd (rechtshistorie). Hoe in een andere tijd of op een andere plaats in een vergelijkbare situatie de wettekst is vormgegeven, kan als voorbeeld dienen om tot een belastbaar feit te komen dat beter beantwoordt aan de beginselen van behoorlijke wetgeving.

Om bovenstaande werkwijze te kunnen volgen, moet in de eerste plaats de bedoeling van de wetgever in kaart worden gebracht. In par. 1.5.2 werk ik uit op welke wijze ik deze bedoeling vaststel. In de tweede plaats moet worden nagegaan welke eisen de beginselen van behoorlijke wetgeving stellen aan wetgeving. In par. 1.5.3 omschrijf ik de groepen van kwaliteitseisen die zijn geformuleerd in de nota 'Zicht op wetgeving'<sup>89</sup> en pas ik deze eisen toe op het belastbare feit voor de erfbelasting. Ik geef aan in hoeverre de kwaliteitseisen in het kader van dit onderzoek relevant zijn en op welke wijze de eisen nadere invulling behoeven. In par. 1.5.4 ga ik in op de relevantie van rechtshistorisch en rechtsvergelijkend materiaal en de manier waarop deze bronnen in het onderzoek worden betrokken.

## 1.5.2 Bedoeling van de wetgever

### 1.5.2.1 Algemeen

Uit par. 1.2 blijkt reeds dat onder het belastbare feit een grote verscheidenheid aan bepalingen wordt begrepen. Er zijn dan ook geen passages waarin de wetgever aangeeft wat doel en strekking van 'het belastbare feit' is. Dit moet worden vastgesteld door na te gaan waarom de wetgever in een bepaalde situatie juist wel of juist geen erfbelasting wil heffen. Uit deze motivering kan worden afgeleid welke voorwaarden de wetgever voor het belastbare feit relevant acht. In deze paragraaf licht ik deze onderzoeksmethode verder toe. In par. 1.5.2.2 ga ik in op het begrip wetgever. In par. 1.5.2.3 stel ik vast uit welke bronnen de bedoeling van de wetgever valt af te leiden. In par. 1.5.2.4 komt de interpretatie van deze bronnen aan de orde.

### 1.5.2.2 Wetgever

Onder wetgever moet worden verstaan de regering en de Staten-Generaal gezamenlijk (art. 81 Gw). Ik beschouw als wetgever niet alleen de huidige wetgever. Het positieve recht op het gebied van de erfbelasting is namelijk niet gebaseerd op een enkele beslissing van de wetgever. Uit de wetsgeschiedenis blijkt dat het systeem van de wet sinds de invoering van de Successiewet 1817 aan weinig verandering onderhevig is geweest:

- De eerste algemene erfbelasting in Nederland<sup>90</sup> was de Ordonnantie van Gogel van 4 oktober 1805.<sup>91</sup>
- Bij de invoering van de Successiewet 1817 werd aanvankelijk een wetsvoorstel ingediend dat grotendeels overeenkwam met de Ordonnantie van Gogel.<sup>92</sup>

89. *Kamerstukken II 1990/91*, 22 008, nr. 2, blz. 23-30.

90. Destijds het Bataafs Gemenebest.

91. Ordonnantie van 4 oktober 1805, *Ordonnantie op het regt van successie, met de daarbij behorende bijlagen en instructien in de Vereenigde Nederlanden in te vorderen*, 's-Gravenhage: Johannes Allart 1814.

92. *Kamerstukken II 1816/17*, XVI, nr. 2.



Nadat dit voorstel door de Tweede Kamer werd verworpen,<sup>93</sup> volgde een tweede voorstel waarin een aantal nieuwe elementen waren opgenomen.<sup>94</sup> Sindsdien is het systeem van de erfbelasting in de basis gelijk gebleven.<sup>95</sup>

- Bij de invoering van de Successiewet 1859<sup>96</sup> gaf de regering aan dat de Successiewet 1817 de grondslag vormt voor de nieuwe wet.<sup>97</sup> De wijzigingen hadden dan ook geen betrekking op het systeem van de wet.
- Bij de invoering van de huidige Successiewet in 1956<sup>98</sup> gaf de regering aan dat sprake is van een technische herziening van de bestaande Successiewet.<sup>99</sup> Weliswaar werden wijzigingen van materiële aard voorgesteld, maar het wezen van de wet bleef intact.<sup>100</sup> Hofstra merkt op dat de wet voor een belangrijk deel nog steeds een voortzetting was van de wetgeving van Gogel van 1805.<sup>101</sup>
- Bij de herziening in 2009 bleef eveneens een fundamentele herziening van het belastbare feit achterwege.<sup>102</sup> De Raad van State stelde dat de heffing van erfbelasting sinds de invoering in 1859 in wezen hetzelfde is gebleven.<sup>103</sup> Ook de staatssecretaris wees er op dat de Successiewet 1956 wat betreft haar systematiek is gebaseerd op wetgeving uit de negentiende eeuw.<sup>104</sup>

De totstandkoming van het positieve recht is dus gebaseerd op een groot aantal beslissingen dat in de afgelopen tweehonderd jaar heeft geleid tot invoering, wijziging en instandhouding van de wet. De huidige wetgever heeft zich lang niet altijd over alle onderdelen van de wet expliciet uitgesproken. De bedoeling van de wetgever blijft dan ook relevant, voor zover het positieve recht sindsdien niet is gewijzigd en zolang in de latere wetsgeschiedenis geen afstand is gedaan van deze bedoeling.

### 1.5.2.3 Bronnen

Zowel de Kamerstukken als de Handelingen zijn officiële documenten waaruit de bedoeling van de wetgever kan worden afgeleid. Zij verschillen echter wel van karakter. In de Kamerstukken wordt doorgaans expliciet aangegeven wat de bedoeling is van een bepaalde wetswijziging. In de Handelingen komen meer algemene beschouwingen over het wetsvoorstel voor, waarbij ook de uitgangspunten van het positieve recht aan de orde kunnen komen.

93. *Handelingen II* 1816/17, 40, blz. 158.

94. Wet van 27 december 1817, *Stb.* 1817, 37.

95. In Luxemburg vormt de Wet van 27 december 1817 nog altijd de wettelijke basis voor de heffing van het 'droit de succession'.

96. Wet van 13 mei 1859, *Stb.* 1859, 36.

97. *Kamerstukken II* 1856/57, CXXIII, nr. 3, blz. 1133.

98. Wet van 28 juni 1956, *Stb.* 1956, 362.

99. *Kamerstukken II* 1948, 915, nr. 3, blz. 13.

100. *Kamerstukken II* 1949/50, 915, nr. 4, blz. 31, en *Kamerstukken II* 1953/54, 915, nr. 5, blz. 1-2.

101. *Handelingen II* 1955/56, 52, blz. 677.

102. *Kamerstukken I* 2008/09, 27 789, nr. A, blz. 8-9.

103. *Kamerstukken II* 2001/02, 28 015, A, blz. 13, en *Kamerstukken II* 2008/09, 31 930, nr. 4, blz. 5.

104. *Kamerstukken II* 2006/06, 27 789, nr. 13, blz. 1.

Doel en strekking van een wetsvoorstel blijkt met name uit de memorie van toelichting. Staatsrechtelijk geldt bovendien de regel dat een amendement niet is toegestaan als daardoor de strekking van een wetsvoorstel wordt aangetast. Toch is het bezwaarlijk om het onderzoek naar de bedoeling van de wetgever tot de memorie van toelichting te beperken. In de eerste plaats vormt de memorie van toelichting slechts het vertrekpunt van het wetgevingsproces waarin de wetgever nog tot andere inzichten kan komen. De Staten-Generaal als medewetgever heeft zich ook nog niet over het voorstel uitgesproken. In de tweede plaats kan kritiek op het wetsvoorstel ervoor zorgen dat de kerngedachte nader wordt uitgewerkt en gepreciseerd.

Binnen de parlementaire stukken spitst het onderzoek zich toe op wetswijzigingen waarbij de reikwijdte van het belastbare feit is aangepast. Omdat de bedoeling van de wetgever alleen uit de wetsgeschiedenis kan worden afgeleid, zijn de opvattingen in de literatuur slechts van betekenis voor de interpretatie van die wetsgeschiedenis.

#### 1.5.2.4 *Interpretatie*

In de meeste gevallen is de bedoeling van de wetgever duidelijk. Dit is het geval als tussen de regering en (de meerderheid van) het parlement overeenstemming bestaat over het doel van het belastbare feit. Daarvan is ook sprake als de toelichting die door de regering wordt gegeven door het parlement niet wordt tegengesproken en het wetsvoorstel wordt aanvaard. Uit minderheidsopvattingen kan worden afgeleid wat de wetgever juist niet heeft beoogd. De bedoeling van de wetgever kan ook onduidelijk zijn. Hierbij kunnen zich de volgende gevallen voordoen:

- Twee passages in de wetsgeschiedenis zijn niet in overeenstemming met elkaar. Als in de latere wetsgeschiedenis expliciet afstand wordt gedaan van een eerdere opvatting ga ik uiteraard uit van de latere wetsgeschiedenis. Anders is de bedoeling van de wetgever onduidelijk en dient een afweging te worden gemaakt.
- De regering en het parlement zijn het oneens zonder dat dit leidt tot wijziging van het wetsvoorstel. In dit geval is de bedoeling van de wetgever onduidelijk, omdat de regering en het parlement samen wetgever zijn en zij beide een andere ratio toekennen aan de aangenomen wet.
- Het parlement is het oneens met de regering en amendeert om die reden het wetsvoorstel. In dat geval kan de bedoeling van het parlement worden beschouwd als de bedoeling van de wetgever. De bedoeling van de regering kan in zoverre immers niet meer worden gezien als de ratio van de aangenomen wet. Bovendien heeft de regering als medewetgever nog de mogelijkheid om een aangenomen wetsvoorstel in te trekken.

#### 1.5.3 **Beginselen van behoorlijke wetgeving**

##### 1.5.3.1 *Rechtmatigheid en verwerkelijking van rechtsbeginselen*

Onder rechtmatigheid verstaat de wetgever dat wetten in overeenstemming met het recht zijn. Dit is de meest wezenlijke kwaliteits eis voor wetgeving. Met verwerkelijking van rechtsbeginselen wordt bedoeld op wetgeving die is gericht op

bijvoorbeeld de bescherming van kwetsbare belangen of het bevorderen van de rechtszekerheid. Dit is niet van toepassing op belastingwetgeving, omdat belastingen in de eerste plaats niet op dergelijke doelen zijn gericht, maar op het verkrijgen van financiële middelen voor de staat. Uiteraard speelt de eis van rechtmatigheid wel een belangrijke rol. In de Aanwijzingen voor de regelgeving wordt geëist dat bij het ontwerpen van een regeling wordt onderzocht welke hogere regels de vrijheid van regeling ten aanzien van het betrokken onderwerp hebben ingeperkt (aanwijzing 18).<sup>105</sup>

Ten aanzien van het belastbare feit van de erfbelasting zijn er geen specifieke internationale en EU-rechtelijke normen waaraan Nederland moet voldoen. Wel zijn bij de vormgeving van de erfbelasting, net als bij andere (belasting)wetgeving, de volgende fundamentele beginselen van belang:

- **Gelijkheid.** Het gelijkheidsbeginsel is opgenomen in art. 1 Grondwet.<sup>106</sup> Het beginsel houdt in dat gelijke gevallen gelijk worden behandeld en ongelijke gevallen ongelijk naar hun mate van ongelijkheid. Dit beginsel bevat geen materiële norm en moet dus nader worden ingevuld. Omdat het onderzoek uitgaat van de bedoeling van de wetgever, wordt bij de invulling van het gelijkheidsbeginsel ook die bedoeling als uitgangspunt genomen.
- **Rechtszekerheid.** Het rechtszekerheidsbeginsel wordt algemeen aanvaard als een fundamenteel beginsel van de Nederlandse rechtsorde. Dit blijkt bijvoorbeeld uit art. 104 Gw op grond waarvan Rijksbelastingen worden geheven uit kracht van een wet. Internationaal vloeit het rechtszekerheidsbeginsel onder andere voort uit art. 1 Eerste protocol bij het EVRM. Daarnaast geldt in het EU-recht rechtszekerheid als fundamenteel rechtsbeginsel dat deel uitmaakt van de communautaire rechtsorde.<sup>107</sup> Ook in de nota ‘Zicht op wetgeving’ wordt dit beginsel genoemd als algemeen rechtsbeginsel. In het kader van dit onderzoek is met name relevant dat het rechtszekerheidsbeginsel eist dat de wetgeving en haar gevolgen duidelijk en nauwkeurig moeten zijn.<sup>108</sup> De belastingplichtige moet op basis van de wet zijn rechtspositie kunnen bepalen. Deze eis komt ook hierna terug in par. 1.5.3.2 (doelmatigheid), par. 1.5.3.4 (uitvoerbaarheid) en par. 1.5.3.6 (duidelijkheid).

Bovenstaande beginselen vormen de fundamentele beginselen waartussen in iedere belastingwet een balans gevonden moet worden. Enerzijds streeft de wetgever naar optimale gelijkheid, anderzijds moet de wet uitvoerbaar zijn en moeten haar gevolgen voorzienbaar zijn.

### 1.5.3.2 Doeltreffendheid en doelmatigheid

Het vereiste van doeltreffendheid (effectiviteit) houdt in dat de wet tot de verwezenlijking van de door de wetgever beoogde doelstellingen moet leiden. In

105. Aanwijzingen voor de regelgeving van 18 november 1992, *Stcrt.* 1992, 230. Laatstelijk gewijzigd bij Regeling van 1 april 2011, nr. 3102255, houdende vaststelling van de negende wijziging van de Aanwijzingen voor de regelgeving, *Stcrt.* 2011, 6602.

106. Voor de rechter kan een beroep worden gedaan op art. 26 IVBPR en art. 14 EVRM in samenhang met art. 1 Eerste protocol bij het EVRM.

107. Zie bijvoorbeeld: HvJ 29 april 2004, zaak C-487/01 (Gemeente Leusden) en C-7/02 (Holin Groep), *BNB* 2004/260, r.o. 57.

108. In EU-verband worden deze eisen ook gesteld: HvJ 18 mei 2000, zaak C-107/97 (Rombi), r.o. 66.

het onderzoek benader ik de problematiek vanuit de bedoeling van de wetgever. Hoe de wetgever de heffing van erfbelasting heeft willen invullen, is echter niet hetzelfde als de doelstellingen van de erfbelasting zelf. Dat is uiteraard in de eerste plaats een budgettair doel. Zonder dat dit onderzoek de plaats is om de financiële implicaties te schetsen van een eventuele wijziging van het belastbare feit, kan wel worden geconstateerd dat een norm die naadloos aansluit bij de bedoeling van de wetgever geen ruimte zal bieden voor belastingontwijking. In de tweede plaats had de laatste herziening van de erfbelasting in 2009 mede ten doel het maatschappelijke draagvlak voor de heffing te vergroten.<sup>109</sup> Ook hier geldt dat niet wordt gemeten of een eventuele wijziging op maatschappelijk draagvlak kan rekenen. Wel zal behartiging van de algemene beginselen van behoorlijke wetgeving leiden tot een rechtvaardige norm. Instrumentele doelen die bij de heffing van erfbelasting een rol spelen, laat ik buiten beschouwing. Dergelijke doelen raken niet direct aan het belastbare feit, maar spelen met name een rol bij de vormgeving van tarieven en vrijstellingen.

Doelmatigheid (efficiëntie) behelst de eis dat de wet in de samenleving of bij de overheid niet mag leiden tot een te ongunstige verhouding tussen de baten en lasten, die uit de werking van de wet zullen voortvloeien. Toegepast op een belastingwet betekent dit dat de uitvoeringskosten voor de Belastingdienst en de administratieve lasten voor de belastingplichtige zoveel mogelijk moeten worden beperkt. Ten aanzien van de erfbelasting bestaan de lasten met name uit de indiening en controle van de aangifte en eventuele discussies/procedures naar aanleiding van de aangifte (vgl. Aanwijzingen voor de regelgeving, aanwijzingen 13 en 14). De aangiftelast kan afnemen door complexiteit in het belastbare feit zoveel mogelijk te vermijden, terwijl procedures kunnen worden vermeden door geen vage of onduidelijke normen te gebruiken. Daarnaast moeten de volgende conflictopwekkende factoren zoveel mogelijk worden vermeden (aanwijzing 12):

- Voor het bepalen van de aard van een voordeel worden slechts vage normen gesteld.
- De verplichting om belasting te betalen wordt bepaald door een groot aantal persoonlijke omstandigheden waarvan moet blijken uit door het uitvoeringsorgaan te verifiëren gegevens die de betrokkene verstrekt.
- Een financieel belang wordt verbonden aan bijzondere, niet strikt te omschrijven omstandigheden.
- Doelgroepen worden onduidelijk afgebakend.

#### 1.5.3.3 *Subsidiariteit en evenredigheid*

De beginselen van subsidiariteit en evenredigheid (proportionaliteit) brengen met zich dat de overheid niet nodeloos vergaand in de samenleving ingrijpt. Dit speelt zowel bij de vraag of ingrijpen van overheidswege is gerechtvaardigd als voor de nadere inhoud van een wet. Omdat het onderzoek uitgaat van de heffing van erfbelasting (par. 1.3.2), komt niet aan bod of het gerechtvaardigd is dat de overheid erfbelasting heft. Wel is bij de invulling van het belastbare feit van belang dat dit zoveel mogelijk neutraal geschiedt. Het belastbare feit moet niet

109. *Kamerstukken II 2008/09, 31 930, nr. 3, blz. 2.*

tot gevolg hebben dat burgers fiscale motieven hebben om hun gedrag te veranderen. De belastingheffing grijpt dan niet verder in dan nodig is ten behoeve van haar budgettaire doel, hetgeen in overeenstemming is met het beginsel van subsidiariteit.

Verder houdt evenredigheid nog in dat op individueel niveau een redelijke verhouding moet bestaan tussen de baten en lasten die uit de regeling kunnen voortvloeien. Van baten is bij de heffing van erfbelasting vanzelfsprekend geen sprake, maar evenredigheid houdt ook in dat de voor een of meer belanghebbenden nadelige gevolgen van een regeling niet onevenredig mogen zijn in verhouding tot de met de regeling te dienen doelen (art. 3:4, tweede lid, BW). Er moet dus worden voorkomen dat het belastbare feit ten aanzien van een specifiek geval zeer onbillijk uitwerkt.

#### 1.5.3.4 *Uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid*

Handhaafbaarheid heeft betrekking op de mogelijkheid om de naleving van wettelijke regels af te dwingen, zowel met behulp van juridische reacties op niet-naleving, als met het treffen van feitelijke maatregelen. Handhaafbaarheid lijkt daarmee bij uitstek een kwaliteitseis voor het formele belastingrecht. In de Aanwijzingen voor de regelgeving wordt echter voor de beoordeling van handhaafbaarheid een viertal aspecten genoemd dat ook relevant kan zijn bij de vormgeving van het belastbare feit (aanwijzing 11):

- Een regel moet zo weinig mogelijk ruimte laten voor interpretatiegeschillen.
- Uitzonderingsbepalingen moeten tot een minimum worden beperkt.
- Regels moeten zo veel mogelijk zijn gericht op zichtbare dan wel objectief constateerbare feiten.
- Regels moeten werkbaar zijn voor degenen tot wie de regels zijn gericht en voor de personen die met handhaving zijn belast.

Het vereiste van uitvoerbaarheid hangt sterk samen met hetgeen in par. 1.5.3.2 is opgemerkt over doelmatigheid van wetgeving. Ook bij deze kwaliteitseis wordt opgemerkt dat de kosten die de uitvoering van wetgeving met zich brengt voor het bestuurlijk en justitieel apparaat zoveel mogelijk moeten worden beperkt. Indien bij de formulering van het belastbare feit complexe, vage en onduidelijke bepalingen achterwege blijven, leidt dat dus niet alleen tot een vermindering van de uitvoeringskosten en administratieve lasten, maar tevens tot uitvoerbare wetgeving.

#### 1.5.3.5 *Onderlinge afstemming*

Met onderlinge afstemming doelt de wetgever op de mate van consistentie van een rechtsstelsel. Het gaat hierbij in de eerste plaats om wetten die weliswaar een verschillend onderwerp betreffen, maar sterk op elkaar inwerken, omdat ze bijvoorbeeld zien op dezelfde gedraging van de burger. In dergelijke gevallen kan de oplossing worden gevonden in coördinatie tussen of integratie van de betreffende wetten. In de tweede plaats betreft dit onnodige en ongewenste verscheidenheid in wetgeving ten aanzien van dezelfde of verwante kwesties. In dat geval kan harmonisatie een oplossing bieden. Een belangrijke vorm

daarvan is het maken van algemene wetten, waarop de bijzondere wetten worden afgestemd en waarvan ze niet nodeloos mogen afwijken.

Met betrekking tot de erfbelasting is de onderlinge afstemming met andere wetten van groot belang. De erfbelasting heeft ten opzichte van andere directe belastingen, zoals de inkomsten- en vennootschapsbelasting, immers een andere relatie tot het civiele recht. De inkomsten- en vennootschapsbelasting belasten de winst/het inkomen dat wordt gerealiseerd door deelname aan het economische verkeer. Het civiele recht faciliteert deze deelname, maar heeft niet direct invloed op het object van heffing. De winst of het inkomen wordt immers niet veroorzaakt door het civiele recht. Dit verklaart ook de zeer omvangrijke formulering van het belastbare feit in zowel de inkomsten- als vennootschapsbelasting. Bij de erfbelasting daarentegen wordt weliswaar aangesloten bij het economische resultaat, de vermogensvermeerdering ten gevolge van overlijden, maar wordt dit resultaat, althans in veel gevallen, veroorzaakt door de werking van het erfrecht. Daarom ligt het bij de formulering van het belastbare feit ook voor de hand aan te sluiten bij het erfrecht. Net als het erfrecht ziet de erfbelasting immers op de overgang van vermogen ten gevolge van overlijden. Voor zover met de erfbelasting dezelfde doelen worden nagestreefd dient dan ook te worden aangesloten bij het erfrecht, zoals geregeld in boek 4 BW. Daarnaast moet ook worden gelet op de afstemming met de heffing van inkomstenbelasting.

#### 1.5.3.6 Eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid

Wetgeving dient eenvoudig, duidelijk en toegankelijk te zijn. Deze norm heeft direct betrekking op de formulering van de wettekst alsmede de structuur en vormgeving van de wet. Meer geconcretiseerde eisen zijn neergelegd in de Aanwijzingen voor de regelgeving. Zodoende wordt ook de harmonisatie tussen wetgeving bevorderd. Het doel van de wetgevingstechniek is dat de wettekst de bedoeling van de wetgever duidelijk onder woorden brengt. Voor zover de wet betrekking heeft op complexe materie is een zekere mate van ingewikkeldheid niet te vermijden. De complexiteit kan echter ook voortvloeien uit de wens om uiterste rechtvaardigheid in alle situaties en voor alle gevallen te bereiken. De verfijnde regelgeving die dan tot stand komt, acht de wetgever ongewenst, mede met het oog op de rechtszekerheid (par. 1.5.3.1) en doeltreffendheid (par. 1.5.3.2).

Eenvoud en duidelijkheid zijn dus voor de invulling van meerdere beginselen van behoorlijke wetgeving van belang. Echter, noch in de nota 'Zicht op wetgeving' noch in de Aanwijzingen voor de regelgeving worden deze eisen geconcretiseerd. Van den Heuvel komt aan de hand van de opmerkingen die de Raad van State in het wetgevingsproces heeft gemaakt wel tot een nadere invulling.<sup>110</sup>

Voor zover voor het onderwerp relevant geef ik die hieronder weer:

- Regelingen dienen zodanig duidelijk en nauwkeurig te zijn opgesteld, dat een burger weet of een regeling op zijn situatie van toepassing is én redelijkerwijs de rechtsgevolgen van zijn voorgenomen handelingen kan inschatten.

110. R.L.G. van den Heuvel, 'Wat leren wij van de Raad van State over de eis van duidelijkheid van belastingwetgeving?', *WFR* 2012/1493, par. 3.3.

- Uit belastingbepalingen moet zijn op te maken welke criteria van belang zijn voor de bepaling van het belastbaar bedrag.
- Duidelijkheid is met name geboden in die situatie waarin tegengestelde belangen een rol spelen.
- Een regeling dient eenvoudig te zijn, dat wil zeggen overzichtelijk, beknopt én ondubbelzinnig. Het is daarom niet toegestaan in een regeling overbodige bepalingen en te veel details op te nemen.

#### 1.5.3.7 *Verhouding tussen de beginselen*

Uit het voorgaande blijkt dat de verschillende groepen van kwaliteitseisen overlap vertonen. De eisen die door het rechtszekerheidsbeginsel worden gesteld vloeien bijvoorbeeld ook voort uit de beginselen van doelmatigheid en uitvoerbaarheid. Voor de toepassing van dit onderzoek kunnen de kwaliteitseisen als volgt worden gegroepeerd:

1. Het belastbare feit moet, uitgaande van de bedoeling van de wetgever, gelijke gevallen gelijk behandelen en ongelijke gevallen ongelijk naar hun mate van ongelijkheid (gelijkheid, evenredigheid).
2. Het belastbare feit dient duidelijk, nauwkeurig en toegankelijk te zijn en tegelijkertijd niet complex of moeilijk controleerbaar (rechtszekerheid, doelmatigheid, uitvoerbaarheid, handhaafbaarheid).
3. Het belastbare feit staat ten dienste van de doelen van de erfbelasting (doeltreffendheid) en regelt niet meer dan nodig is ten behoeve van deze doelen (subsidiariteit). Daarnaast sluit het belastbare feit aan bij aanverwante wetgeving, voor zover dezelfde doelen worden nagestreefd (onderlinge afstemming).

Niet elk beginsel van behoorlijke wetgeving wordt op hetzelfde niveau getoetst. Indien er ook maar één geval denkbaar is, waarin de voorgestelde wettekst tot een ontoelaatbare ongelijkheid leidt, dient de wettekst te worden aangepast. Dit vloeit ook voort uit het beginsel van evenredigheid. Gelijkheid wordt op individueel niveau beoordeeld. Dat er gevallen denkbaar zijn waarin de voorgestelde regeling niet erg duidelijk of moeilijk controleerbaar is, is met name van belang indien het om veel gevallen gaat. “Nam ad ea potius debet aptari ius, quae et frequenter et facile, quam quae perraro eveniunt”<sup>111</sup>, luidde een Romeinsrechtelijk principe. Een enkel (theoretisch) geval waarin de toepassing van de belastingwet complex verloopt of tot uitvoeringslasten leidt, is nog geen reden om het systeem te wijzigen. Zowel doelmatigheid als uitvoerbaarheid zijn immers beginselen die zien op het functioneren van de belastingwet als zodanig, zodat naar een veelheid van gevallen moet worden gekeken. Als het voorgestelde systeem in de meest voorkomende gevallen een verbetering biedt op het vlak van doelmatigheid en uitvoerbaarheid ten opzichte van de huidige wet, doet een verslechtering in een beperkt aantal andere gevallen daaraan niet af.

111. Dig. 1,3,5 pr. Vertaling: “want het recht moet zich liever richten op situaties die vaak voorkomen en voor de hand liggend zijn, dan die welke zich uiterst zelden voordoen”. J.E. Spruit, R. Feenstra en F.B.J. Wubbe (red.), *Corpus Iuris Civilis: Tekst en Vertaling (deel II)*, Zutphen en 's-Gravenhage: Walburg Pers en Sdu 2000, blz. 108.

#### 1.5.4 Rechtshistorie en rechtsvergelijking

##### 1.5.4.1 *Gebruik*

De rechtshistorische en rechtsvergelijkende inzichten die ik in het onderzoek betrek, zijn bedoeld als hulpmiddel om de bedoeling van de Nederlandse wetgever te begrijpen en vanuit dat uitgangspunt tot een wettekst te komen. Er wordt dus geen specifieke rechtshistorische of rechtsvergelijkende methode toegepast. Wel leiden rechtshistorische en rechtsvergelijkende perspectieven tot een verbreding van de horizon waartegen de onderzoeksvraag wordt belicht. Het voorkomt een tunnelvisie op het wenselijke recht. Dat geldt overigens voor ieder juridisch onderzoek, zij het dat de relevantie van rechtshistorisch en rechtsvergelijkend materiaal per geval zal verschillen. In dit onderzoek wordt dergelijk materiaal op twee manieren gebruikt.

Allereerst gebruik ik de vergelijkende perspectieven om te laten zien welke variaties binnen een erfbelasting mogelijk zijn. In dat licht wordt ook duidelijk welke keuzes de Nederlandse wetgever heeft gemaakt. Op deze manier leiden rechtsgeschiedenis en rechtsvergelijking tot een beter begrip van de grondslagen van het positieve recht.

Daarnaast vormt de erfbelastingwetgeving van andere tijden en plaatsen een belangrijke inspiratiebron bij een eventueel voorstel tot aanpassing van het belastbare feit. Hoewel de bedoeling van de Nederlandse wetgever het uitgangspunt vormt, is het denkbaar dat deze bedoeling op bepaalde onderdelen overeenkomt met de doelen van andere erfbelastingen. In dat geval beoordeel ik in hoeverre de wetteksten waarmee wordt vergeleken een geschikte invulling geven aan de beginselen van behoorlijke wetgeving, zodat zij ook in Nederland bruikbaar zijn. Het gaat dus met name om de techniek die in het verleden of elders bij de invulling van het belastbare feit is gebezigd.

Rechtsvergelijkend en rechtshistorisch onderzoek is uiteraard alleen relevant voor de huidige Nederlandse situatie, indien zich op een andere plaats of in een andere tijd vergelijkbare gevallen hebben voorgedaan. Gezien het fundamentele karakter van het onderwerp, zoals dat in par. 1.1 is geschetst, valt dat zeker te verwachten. Zowel voor het gebruik van rechtshistorie (par. 1.5.4.2) als van rechtsvergelijking (par. 1.5.4.3) werk ik in het navolgende uit welke bronnen relevant zijn. Tevens geef ik een afbakening van de te gebruiken bronnen. Een dergelijke afbakening is discutabel, maar gezien de hoeveelheid te raadplegen materiaal onvermijdelijk.

##### 1.5.4.2 *Relevante rechtshistorische bronnen*

In par. 1.1 bleek reeds dat het onderwerp van dit onderzoek geen typisch hedendaags verschijnsel is. Zowel de heffing van belasting bij overlijden als het ontgaansgedrag dat een dergelijke belasting oproept, zijn niets nieuws onder de zon. Bovendien is de vormgeving van een erfbelasting veel meer dan de vennootschaps- of inkomstenbelasting gestoeld op tijdloze beginselen. De wijze waarop ondernemingen in de 19<sup>de</sup> eeuw in de belastingheffing werden betrokken, zal op veel punten niet meer aansluiten bij de huidige economische constellatie.



De technologische ontwikkelingen van de afgelopen eeuwen hebben echter geen wijziging gebracht in het fenomeen van vermogensovergang als gevolg van overlijden. De wijze waarop de Romeinse paterfamilias testamentair of door het doen van schenkingen over zijn vermogen kon beschikken, verschilt niet wezenlijk van hedendaagse estate planning. Ten aanzien van de erfbelasting is een rechtshistorische benadering dan ook bij uitstek geschikt.

In Nederland kent de heffing ter zake van het overlijden bovendien een lange geschiedenis. In par. 1.5.2.2 is geconstateerd dat de huidige erfbelasting in wezen teruggaat tot de Successiewet 1817. Dat was echter niet de eerste erfbelasting op ons grondgebied. In de eeuwen daarvoor werd in de Republiek der Zeven Verenigde Nederlanden (Republiek) door de afzonderlijke provinciën ook erfbelasting geheven. Het is van belang kennis te nemen van deze heffingen om na te gaan of er een doorlopende historische ontwikkeling kan worden ontwaard. Analyse van de historische ontwikkeling die de erfbelasting heeft doorgemaakt, kan immers leiden tot een beter begrip van het positieve recht. Bovendien kunnen de in het verleden geldende regelingen dienen als inspiratiemateriaal bij een eventuele wijziging van het positieve recht.

Er kan echter nog verder worden teruggedaan. Het Romeinse recht is door de eeuwen heen de voornaamste bron geweest voor rechtswetenschap. Een van de Romeinse belastingen was de ‘vicesima hereditatum’, een erfbelasting van 5%. Er loopt zelfs een doorgaande lijn van deze belasting naar de erfbelastingen die in de Republiek werden geheven. Dit is bijvoorbeeld zichtbaar in het handboek van de 17<sup>de</sup> eeuwse jurist Schomaker over enkele belastingen, waaronder de erfbelasting.<sup>112</sup> Ook West wijst erop dat gedurende het einde van de 16<sup>de</sup> eeuw en het begin van de 17<sup>de</sup> eeuw verschillende Europese wetenschappers aandacht hebben gevraagd voor de Romeinse erfbelasting en imitatie ervan hebben aanbevolen.<sup>113</sup> Precies in die periode zijn in de Republiek erfbelastingen ingevoerd.

Maar ook als de vicesima hereditatum niet kan worden beschouwd als archetype van de heffingen hier te lande, is de bestudering ervan de moeite waard. De aandacht van de rechtswetenschap was immers niet voor niets eeuwenlang gericht op het Romeinse recht. Von Savigny geeft de volgende kernachtige beschrijving van de kwaliteit van de Romeinse rechtsbeoefening:<sup>114</sup>

“Die Begriffe und Sätze ihrer Wissenschaft erscheinen ihnen nicht wie durch ihre Willkühr hervorgebracht, es sind wirkliche Wesen, deren Daseyn und

112. J. Schomaker, *Rechtkundige aanmerkingen over de ordonnantie waar na in het Graafschap Zutphen geheven ende gecollecteert word den impost van den 25. en 50. penning, respectieve zo van collaterale successien, als ook van alle de verkoppingen, vermangelingen, verpandingen, ende alienationen van onroerende erfenissen ende goeden, als huis, hof, land en zand*, Zutphen: Hend. van Bulderen 1754, blz. 19. Zie voor een onderzoek naar de continuïteit tussen het Romeinse belastingstelsel en de belastingen ten tijde van de Republiek: O.I.M. Ydema, *Hoofdstukken uit de geschiedenis van het belastingrecht. Over de bevoegdheid van de overheid om belastingen te heffen en de plaats daarbij van het Romeinse recht in het bijzonder met betrekking tot de ontwikkelingen in Holland tot aan 1795*, Groningen: Wolters Noordhoff 1997.

113. M. West, *The inheritance tax*, New York: The Columbia University Press 1908, blz. 20.

114. F.C. von Savigny, *Vom Beruf unsrer Zeit für Gesetzgebung und Rechtswissenschaft*, Heidelberg: Mohr und Zimmer 1814, blz. 29.

deren Genealogie ihnen durch langen vertrauten Umgang bekannt geworden ist. Darum eben hat ihr ganzes Verfahren eine Sicherheit, wie sie sich sonst ausser der Mathematik nicht findet, und man kann ohne Uebertreibung sagen, dass sie mit ihren Begriffen rechnen.”

Naast dit stuk gedeelde geschiedenis van het Europese belastingrecht, laat ik historische ontwikkelingen in andere landen buiten beschouwing. Een dergelijke vergelijking zou het bestek van het onderzoek te buiten gaan. Bovendien noemt West juist de erfbelastingen in de Republiek “the origin of many of the existing inheritance taxes” en merkt hij op dat deze in de 18<sup>de</sup> eeuw als voorbeeld hebben gediend voor de Engelse belasting bij overlijden.<sup>115</sup> Ook om die reden ligt het voor de hand het rechtshistorisch onderzoek te beperken tot de Romeinse erfbelasting en de erfbelastingen die vanaf het einde van de 16<sup>de</sup> eeuw in de Republiek werden geheven.

#### 1.5.4.3 *Relevante bronnen van rechtsvergelijking*

Belastingen ter zake van het overlijden kunnen zich in allerlei gedaanten voordoen. In het kader van de rechtsvergelijking gaat het om “taxes on estates and inheritances” in de zin van het OESO-Successiemodelverdrag 1982.<sup>116</sup> Hoewel lang niet iedere staat op de wereld een dergelijke belasting heft,<sup>117</sup> is de belasting met name in de westerse wereld een veelvoorkomend verschijnsel. Van de zeven staten die deel uitmaken van de G7, heft enkel Canada geen erfbelasting. Wel is er in de afgelopen decennia een trend waarneembaar dat meerdere staten hun erfbelasting hebben afgeschaft.<sup>118</sup> Net als in Nederland ligt onder de huidige economische omstandigheden afschaffing van de erfbelasting in andere staten niet in de rede. Sterker nog, er is ook een tegenstelde tendens dat wordt overgegaan tot (her)invoering van een erfbelasting.<sup>119</sup>

Wie een blik werpt op het belastbare feit van deze buitenlandse heffingen constateert dat dezelfde thema's een rol spelen als bij de Nederlandse erfbelasting.

115. M. West, *The inheritance tax*, New York: The Columbia University Press 1908, blz. 47 en 60.

116. Art. 2, tweede lid, OESO-Successiemodelverdrag 1982 geeft de volgende definitie van dergelijke belastingen: “taxes imposed by reason of death in the form of taxes on the corpus of the estate, of taxes on inheritances, of transfer duties, or of taxes on donations mortis causa”. De Europese Commissie hanteert overigens een ruimere definitie en schaaft onder de noemer ‘successiebelasting’ iedere belasting bij overlijden, ongeacht de benaming van de belasting, de wijze van heffing en het subject van de belasting, inclusief met name boedelbelasting, erfbelasting, overdrachtsbelasting, recht van overgang, zegelrecht, inkomsten- en vermogenswinstbelasting: Aanbeveling van de Commissie van 15 december 2011 betreffende voorkoming voor dubbele belasting van nalatenschappen, nr. 2011/856/EU, PB L 336/81.

117. Van de 42 staten die worden besproken in de rechtsvergelijkende studie van de International Fiscal Association uit 2010 kennen 28 staten een ‘inheritance tax’ of ‘estate tax’: G. Maisto, ‘General Report’, in: *Cahiers de droit fiscal international: Death as a taxable event and its international ramifications* (Vol. 95b), Deventer: Kluwer 2010, blz. 27.

118. Het IFA-rapport vermeldt de afschaffing in Uruguay (1974), Argentinië (1976), Australië (1979), Peru (1979), Israël (1981), Mexico (1981), India (1985), Nieuw-Zeeland (1992), Portugal (2003), Zweden (2004), Singapore (2008) en Oostenrijk (2008): G. Maisto, t.a.p., blz. 29 en 121.

119. Zo is Italië in 2006 na vijf jaar afwezigheid overgegaan tot herintroductie van de erfbelasting (Wet van 3 oktober 2006, no. 262, *Gazzetta Ufficiale* no. 230), is in de provincie Buenos Aires in 2009 een schenk- en erfbelasting ingevoerd (Wet van 23 september 2009, no. 14 044, *B.O.* 16/10/09) en is in Zwitserland onlangs een volksinitiatief aanhangig geweest voor invoering van een erfbelasting op federaal niveau ([www.erbschaftssteuerreform.ch](http://www.erbschaftssteuerreform.ch)). Dit initiatief werd evenwel bij referendum verworpen.

Ook in andere landen wordt veelal aansluiting gezocht bij het erfrecht en is een uitbreiding van het erfrechtelijke uitgangspunt geen onbekend fenomeen. Zo worden verschillende systemen gehanteerd om uitkeringen uit een levensverzekering in de heffing te betrekken (vgl. art. 13 SW 1956).<sup>120</sup> Daarnaast zijn er samenteltermijnen voor giften à la art. 12 SW 1956<sup>121</sup> en bevatten buitenlandse belastingen antimisbruikbepalingen.<sup>122</sup> Ook wat erfrechtelijke verkrijgingen betreft, spelen veelal dezelfde vragen een rol met betrekking tot de behandeling van fidei-commissair vermogen<sup>123</sup>, vermogen in vruchtgebruik<sup>124</sup> en vermogen in een stichting of trust.<sup>125</sup> Het oogst dan ook weinig verbazing dat het vorige proefschrift op het gebied van het belastbare feit van de erfbelasting een rechtsvergelijkende studie behelsde.<sup>126</sup>

Omdat de Nederlandse wettekst in dit onderzoek ter discussie staat, wordt ook het rechtsvergelijkend materiaal gevormd door de in het buitenland geldende wetgeving. Ik beoordeel in hoeverre de daarin opgenomen technieken en normen bruikbaar zijn voor een Nederlandse regeling. Systematische beschrijvingen van buitenlands recht blijven dus achterwege. Omwille van de uitvoerbaarheid beperk ik mij tot relevante wetteksten in het Nederlands, Engels, Frans, Duits en Spaans. Omdat het karakter van de Nederlandse erfbelasting niet ter discussie staat, is het vooral interessant te vergelijken met landen met een heffing van hetzelfde type. Daarnaast leveren continentale rechtssystemen vanzelfsprekend meer vergelijkingsmateriaal op dan systemen met een common law systeem vanwege de grotere overeenkomsten in het civiele recht.

### 1.5.5 Opzet

Conform de in par. 1.5.1 beschreven werkwijze wordt eerst onderzocht of de juridische benadering van het belastbare feit overeenkomt met de bedoeling van de wetgever. Dit gebeurt in hoofdstuk 2 waar de vraag centraal staat of sprake is van een juridisch of economisch belastbaar feit. Als de bedoeling van de wetgever afwijkt van de wettekst onderzoek ik tevens hoe dit verschil is ontstaan. Om de bedoeling van de wetgever goed te kunnen plaatsen, wordt

120. In de meeste Zwitserse kantons is het voordeel uit een levensverzekering slechts belast, indien de aanspraak of uitkering bij de begunstigde niet met inkomsten- of winstbelasting wordt getroffen. Zie bijvoorbeeld art. 144 Steuergesetz, Kanton St. Gallen, Wet van 9 april 1998, sGS 811.1.

121. Spanje kent bijvoorbeeld een vierjaarstermijn: art. 30, tweede lid, Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Wet 29/1987 van 18 december. Zie par. 3.4.1 voor andere voorbeelden.

122. Bijvoorbeeld de fictiebepalingen in Venezuela, opgenomen in art. 18 Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demas Ramos Conexos, *Gaceta Oficial Extraordinario* no. 5391, 22 oktober 1999. Een ander voorbeeld is het 'deemed property' voor toepassing van de Zuid-Afrikaanse estate duty: section 3, par. 3, Estate Duty Act 1955. Act no. 45 of 1955.

123. Zie bijvoorbeeld par. 7 Gesetz über die Erbschafts- und die Schenkungssteuer, Kanton Basel-Landschaft, Wet van 7 januari 1980.

124. Zie de bijzondere regelingen in Spanje (art. 26 Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones) en Frankrijk (art. 751 Code général des impôts).

125. Deze vier worden in het commentaar op art. 1 van het OESO-Successiemodelverdrag 1982 genoemd als rechtsfiguren waarvan de fiscale behandeling bij de verdragsonderhandelingen speciale aandacht behoeft.

126. J.K. Moltmaker, *De ficties in de wetgeving betreffende de belastingen wegens nalatenschappen en schenkingen van de E.E.G.-Staten en Engeland*, Amsterdam: FED 1968.

in dit hoofdstuk aandacht besteed aan de historische ontwikkeling van de erfbelasting hier te lande.

In hoofdstuk 3 breng ik in kaart hoe een eventueel nieuw belastbaar feit moet worden vormgegeven. Voorstellen hiertoe die eerder in de Nederlandse literatuur zijn gedaan, worden besproken. Daarnaast komt rechtsvergelijkend en rechts-historisch materiaal aan bod.

In hoofdstuk 4 behandel ik de toepassing van de gevonden norm in verschillende situaties. Daarbij grijp ik terug op de problematiek die in par. 1.2 in kaart is gebracht. Ik sluit af met een conclusie (hoofdstuk 5).



## 2 *Juridisch of economisch belastbaar feit?*

### 2.1 INLEIDING

Om belasting te kunnen heffen, moet worden vastgesteld wat het belastbare feit is. Arts definieert het belastbare feit als het feit dat de verplichting tot betaling van belasting als rechtsgevolg heeft.<sup>127</sup> De wetgever zoekt voor de invulling van het belastbare feit aanknopingspunten in de maatschappij naar aanleiding waarvan hij belastingheffing wenselijk acht. Zo sluit de heffing van inkomstenbelasting aan bij het inkomen van natuurlijke personen en heeft de vennootschapsbelasting de winst van rechtspersonen tot voorwerp. Het belastbare feit kan ook worden gebaseerd op een figuur die reeds in het recht voorkomt. Een voorbeeld daarvan is de belasting van personenauto's en motorrijwielen die wordt geheven naar aanleiding van de registratie van het kenteken (art. 1, tweede lid, Wet BPM 1992). De belasting knoopt dan aan bij een bestaande rechtsfiguur en daarmee indirect bij de maatschappelijke verhouding die door de betreffende rechtsfiguur wordt geregeld.

De kentekenregistratie is een in het publiekrecht vastgelegde verplichting. Gebruikers van het Nederlandse wegennet zijn verplicht hun voertuig te registreren en zijn daarmee ook belastingplichtig voor de BPM. Indien de wetgever het aanknopingspunt voor een belasting zoekt in een rechtsfiguur uit het privaatrecht, doet zich een complicatie voor vanwege het regelandrechtelijke karakter van het civiele recht. Als burgers hun doelen ook kunnen bereiken zonder van de betreffende rechtsfiguur gebruik te maken, blijft een belastbaar feit achterwege.

Het belastbare feit voor de erfbelasting vindt zijn aanknopingspunt in het civiele recht. De erfbelasting hangt nauw samen met het in boek 4 BW geregelde erfrecht. Art. 1, eerste lid, onder 1°, SW 1956 stelt dan ook als voorwaarde voor de heffing van erfbelasting dat sprake is van een verkrijging 'krachtens erfrecht'. Weliswaar bestaan op dit uitgangspunt diverse uitzonderingen, maar dat neemt niet weg dat de civielrechtelijke kwalificatie van een verkrijging in beginsel doorslaggevend is voor de belastbaarheid ervan. Bovendien is voor de uitbreidingen en beperkingen op dit uitgangspunt de juridische vormgeving eveneens van belang.

127. J.H.M. Arts, 'De betekenis van de belastingplichtige, het belastbaar feit, het voorwerp van de belasting, de maatstaf van heffing en het tarief voor de belastingschuld', in: *Gielebundel; opstellen aangeboden aan prof. mr. J.F.M. Giele*, Deventer: Kluwer 1990, blz. 55.

In par. 1.2 is geconstateerd dat de juridische invalshoek van de erfbelasting tot gevolg heeft dat juridische onderscheidingen relevant zijn voor de belastingheffing. Hierdoor vindt in bepaalde situaties ongelijke behandeling plaats van gevallen die in economische zin gelijk zijn. Een dergelijke ongelijke behandeling wordt in de literatuur bekritiseerd. Daarnaast kennen de meeste andere directe belastingen, zoals de inkomsten- en vennootschapsbelasting, een economische benadering. Ook komt het voor dat de juridische benadering veel breder is. De overdrachtsbelasting bijvoorbeeld ziet weliswaar op de verkrijging van een onroerende zaak, maar het uitgangspunt van het belastbare feit (art. 2, eerste lid, WBR 1970) stelt geen eisen aan de titel waaronder is verkregen.<sup>128</sup> Daarom komt de vraag op of het juridische karakter van het belastbare feit van de erfbelasting wel in overeenstemming is met de bedoeling van de wetgever die ten grondslag ligt aan het positieve recht. Die vraag wordt in dit hoofdstuk besproken.

Indien de wetgever inderdaad wenst dat de heffing van erfbelasting een op het erfrecht geënt uitgangspunt kent en aan civielrechtelijke verschillen consequenties verbindt, is het uitgangspunt van het belastbare feit in overeenstemming met de uitgangspunten die aan het positieve recht ten grondslag liggen. Als wordt geconcludeerd dat de wetgever geen juridische benadering voorstaat, is sprake van een discrepantie tussen de bedoeling van de wetgever en de vormgeving van het belastbare feit. De vraag rijst dan hoe deze discrepantie heeft kunnen ontstaan, nu in beginsel geldt dat de wetgever zijn bedoeling in de wet tot uitdrukking brengt. Door vervolgens die oorzaak weg te nemen, kan de strijdigheid tussen ratio en wettekst worden opgeheven.

In het navolgende breng ik de bedoeling van de wetgever in kaart. In par. 1.5.2.2 is geconstateerd dat de huidige erfbelasting in de kern teruggaat tot de Successiewet 1817. Voor een beter begrip van het belastbare feit wordt echter eerst ingegaan op de heffing van erfbelasting zoals die in de eeuwen daarvoor in de Republiek was geregeld (par. 2.2). Vervolgens bespreek ik chronologisch de wetsgeschiedenis vanaf 1817. Daarbij spits ik mij toe op de passages waarin wordt ingegaan op doel en strekking van het belastbare feit (par. 2.3 en par. 2.4). Ik sluit het hoofdstuk af met een conclusie (par. 2.5).

## 2.2 OORSPRONG ERFBELASTING (1591-1805)

### 2.2.1 Ad fontes

Als startpunt van de historische ontwikkeling van de erfbelasting neem ik de situatie in de Republiek.<sup>129</sup> In 1591 voerde de provincie Utrecht voor het eerst een erfbelasting in ('collaterale successie').<sup>130</sup> In 1598 volgde Holland en West-

128. De titel waaronder is verkregen, is overigens wel relevant voor de uitzonderingen op het belastbare feit (art. 3 WBR).

129. Zie voor een beknopt overzicht van de erfbelasting die voordien in bepaalde steden werd geheven: H.A. Drielsma, 'De draagplicht bij het successierecht wegens verkrijging van de eigendom onder bezwaar van vruchtgebruik in het oud-Nederlandse recht', *WFR* 1976/585.

130. Placaat van 14 mei 1591, *Groot Placaatboek Utrecht (tweede deel)*, Utrecht 1729, blz. 599-601.

Friesland.<sup>131</sup> Ook in Zeeland was een erfbelasting niet onbekend. Uit de Ordonnantie van 23 september 1637 blijkt dat daar reeds sinds 1592 een dergelijke belasting werd geheven.<sup>132</sup> Aanvankelijk was de erfbelasting in veel provincies onderdeel van de belasting op de vervreemding van onroerende zaken. In de 17<sup>de</sup> en 18<sup>de</sup> eeuw werden geregeld nieuwe ordonnanties afgekondigd, waarbij veelal de erfbelasting afzonderlijk werd geregeld, het object werd uitgebreid en ook andere tarieven werden gehanteerd. Hoewel de erfbelasting afzonderlijk in iedere provincie was geregeld, was de basisstructuur van de regelingen vergelijkbaar.

Daarbij moet worden aangetekend dat de door de gewestelijke Staten uitgevaardigde ordonnanties niet de enige rechtsbronnen waren. Tot de 19<sup>de</sup> eeuw was het Romeinse recht het geldende recht in Nederland.<sup>133</sup> Daardoor waren er in de beschreven periode ook andere bronnen over de erfbelasting relevant. Het betrof voornamelijk commentaren op de overgeleverde Romeinsrechtelijke teksten, met name een passage uit het werk van Julius Paulus<sup>134</sup>, waarin de erfbelasting ter sprake kwam. Omdat de wet waarin die erfbelasting was opgenomen niet is overgeleverd (zie par. 3.4.4), bleef het vaak bij historische beschouwingen.<sup>135</sup> Wel verwijst Schomaker bij de bespreking van de erfbelasting van het Graafschap Zutphen naar de Romeinse wortels van die belasting. Tevens vult hij de juridische begrippen uit de betreffende ordonnantie in aan de hand van het Romeinse recht, zonder overigens de tekst van de ordonnantie uit het oog te verliezen.<sup>136</sup> Omdat het in dit onderzoek om het belastbare feit van de erfbelasting te doen is, beperk ik mij tot een bespreking van de ordonnanties. Daarin wordt immers het belastbare feit omschreven en valt de fiscale techniek aan te treffen die bij de vormgeving van dat belastbare feit is gebruikt.

Omdat de erfbelasting per provincie werd geregeld en was ingebed in een Romeinsrechtelijk kader, rijst de vraag in hoeverre de ordonnanties uit de Republiek van belang zijn geweest voor de verdere rechtsontwikkeling. Schuttevâer en Zwemmer stellen ronduit dat er geen doorlopende ontwikkeling is te ontwaren bij vergelijking tussen hetgeen in de laatste anderhalve eeuw hier te lande is gegroeid en het oudere.<sup>137</sup> Mijns inziens betekenen de verschillen met latere periodes echter niet dat de ordonnanties als irrelevant terzijde kunnen worden geschoven. Allereerst hebben de ordonnanties veel gemeenschappelijks met de erfbelasting die in 1806 in het Bataafs Gemenebest werd ingevoerd. Een groot aantal bepalingen van de Ordonnantie van Gogel is, al dan niet letterlijk,

131. Ordonnantie van 22 december 1598, *Groot-Placaetboek I*, 's Gravenhage 1658, blz. 1952-1963.

132. Ordonnantie van 23 september 1637, *Groot-Placaetboek I*, 's Gravenhage 1658, blz. 2108-2111.

133. Officieel werd het Romeinse recht afgeschaft bij de Wet van 16 mei 1829, *Stb.* 1829, 33.

134. Julius Paulus, *Sententiae receptae Paulo tributae*, lib. IV, tit. VI.

135. Zie bijvoorbeeld A. Schulting, *Jurisprudentia vetus Ante-justiniana*, Leiden: Johannes van der Linden 1717, blz. 400-404.

136. J. Schomaker, *Rechtkundige aanmerkingen over de ordonnantie waar na in het Graafschap Zutphen geheven ende gecollecteert word den impost van den 25. en 50. penning, respectieve zo van collaterale successien, als ook van alle de verkopeningen, vermangelingen, verpandingen, ende alienationen van onroerende erfenissen ende goeden, als huis, hof, land en zand*, Zutphen: Hend. van Bulderen 1754, blz. 674-835. Zijn werk vormt vanwege de talloze literatuurverwijzingen ook een toegankelijke bibliografie over de Romeinse belastingen.

137. H. Schuttevâer en J.W. Zwemmer, *De Nederlandse successiewetgeving*, Deventer: Kluwer 1998, blz. 52 en 59-60.



ontleend aan regelingen die in de Republiek golden.<sup>138</sup> Schuttevâer en Zwemmer baseren hun opvatting vooral op uitspraken van Gogel zelf, die de algemene erfbelasting uit 1805 als een nieuw middel bestempelde. Jacobs geeft echter aan dat die uitspraak enkel gekoppeld was aan het feit dat de belasting voortaan op het saldo van de boedel werd geheven (zie tevens par. 2.3.1).<sup>139</sup> Voor het overige ziet hij juist veel overeenkomsten met de heffing in de Republiek.

Ook bij de invoering van de Successiewet 1817 wordt aan deze doorlopende ontwikkeling gerefereerd. Als wordt voorgesteld om de nieuwe Successiewet te funderen op het systeem uit 1806, verwijst Kamerlid 's Jacob naar de nog oudere wortels van deze heffing:<sup>140</sup>

“Trouwens, het is eene opmerking die de aandacht van U Edel Mogenden ten volle waardig is, dat de wet die thans aan uwe beoordeeling onderworpen wordt, wat het beginsel en de voornaamste bepalingen aangaat, door de ondervinding van meer dan eene eeuw in sommige van de Noordelijke Provinciën, onder het vroeger foederatif stelsel, de proef volkomen heeft doorgestaan, en steeds doelmatig aan den eenen kant, en onschadelijk voor het belang van de ingezetenen, aan den anderen kant, bevonden is; terwijl deze, bij het invoeren van het algemeen stelsel van belasting in den jare 1806, voor de Vereenigde Provinciën, na door een ervaren staatsman en regtsgeleerde herzien te zijn, in deze verzameling als eene onder alle oogpunten bekwame en geschikte wet is aangemerkt. Ik durf derhalve met gerustheid zeggen: dat niets krachtiger in het voordeel van deze wet kan spreken, dan eene dusdanige langdurige ondervinding, daar toch niemand zal ontkennen, dat deze de beste leermeesteres voor de deugdzaamheid van alle wetten is.”

Dat voor Gogel de oude ordonnaties inspiratiebron zijn geweest, is weinig verwonderlijk. Hoewel Gogel het grootste deel van zijn belastingstelsel ontleende aan de Franse belastingen, deed hij had juist niet ten aanzien van de Franse registratiebelasting bij overlijden (zie ook par. 2.3.1). Bij het eerste wetsontwerp in 1816 werden de verschillen tussen de erfbelasting van Gogel en het Franse registratierecht dan ook vlijmscherp neergezet.<sup>141</sup> Hierna zal blijken dat de principes die daarbij in de Ordonnantie van Gogel werden herkend, ook duidelijk zichtbaar zijn in de oudere ordonnaties.

De tussen 1591 en 1806 vigerende ordonnaties staan derhalve niet los van de Ordonnantie van Gogel van 4 oktober 1805 en de latere Successiewet 1817. Er is sprake geweest van een ontwikkeling waarbij nieuwe wetten steeds hebben voortgebouwd op de reeds bestaande wetgeving. Door deze ontwikkeling in kaart te brengen, kan worden begrepen hoe het positieve recht is ontstaan en hoe zich dat verhoudt tot de bedoeling van de wetgever.

138. Zie bijvoorbeeld de bijna woordelijke gelijkens tussen art. 5 van de Ordonnantie van 11 maart 1723, *Groot-Plaetboeck* VI, 's Gravenhage 1746, blz. 1025, en de artikelen 10 en 11 van de Ordonnantie van 4 oktober 1805. De vloeiende overgang wordt nog eens gemarkeerd door art. 45 van laatstgenoemde ordonnatie waarbij alle bestaande ordonnaties, plakaten en resoluties worden afgeschaft voor verkrijgingen die op of na 1 januari 1806 plaatsvinden.

139. B.C.M. Jacobs, 'Van collaterale impost tot successiebelasting', *WPNR* (2003) 6516, par. 4.

140. *Handelingen II* 1816/17, 40, blz. 149-150.

141. *Kamerstukken II* 1816/17, XVI, nr. 3, blz. 248.

In de literatuur heeft de ontwikkeling van de erfbelasting ten tijde van de Republiek nagenoeg geen aandacht gekregen. Er is dan ook weinig geschreven over de materiële aspecten van de 17<sup>de</sup> en 18<sup>de</sup> eeuwse ordonnanties.<sup>142</sup> Om in deze leemte te voorzien, beschrijf ik hierna eerst de hoofdlijnen van de verschillende ordonnanties die van 1591 tot 1806 in de Republiek van kracht waren (par. 2.2.2). De erfbelasting van Holland en West-Friesland neem ik daarbij als uitgangspunt. Vervolgens evalueer ik in hoeverre het belastbare feit dat werd gehanteerd een juridisch karakter had (par. 2.2.3). Ik beperk me tot de regelingen van Utrecht, Holland en West-Friesland, Zeeland en de Generaliteit. De erfbelastingen in andere provincies waren over het algemeen eenvoudiger opgezet en bevatten daarom geen nieuwe elementen die voor het onderwerp relevant zijn.<sup>143</sup>

## 2.2.2 Erfbelasting in de Republiek

### 2.2.2.1 Object

In Holland en West-Friesland was de verkrijging ter zake des doods, op grond van het wettelijke of testamentaire erfrecht, codicil, legaat of gift, van in de provincie gelegen onroerende zaken belast met erfbelasting.<sup>144</sup> Na de invoering in 1598 werd het object van heffing stapsgewijs uitgebreid met de verkrijging van erfpachten (1617), de tienden (1643), obligaties en andere schuldvorderingen (1653 en 1657)<sup>145</sup>, aandelen in de Oost-Indische Compagnie (1664)<sup>146</sup> en lijfrentes (1670)<sup>147</sup>. In de 18<sup>de</sup> eeuw volgden verdere uitbreidingen met als sluitstuk de wijziging in 1723 waarbij ook alle roerende zaken aan de heffing werden onderworpen.<sup>148</sup> Contant geld viel echter niet onder dit begrip.<sup>149</sup> Het aanknopingspunt voor de heffing was de plaats waar de goederen waren gelegen. Noch de woonplaats van de erflater noch de woonplaats van de verkrijger was van belang.<sup>150</sup>

142. De meest omvangrijke omschrijvingen beslaan slechts enkele pagina's: P.H. Engels, *De geschiedenis der belastingen in Nederland van de vroegste tijden tot op heden*, Rotterdam: H.A. Kramers 1848, blz. 162-163, en B.C.M. Jacobs, 'Van collaterale impost tot successiebelasting', *WPNR* (2003) 6516, par. 3.

143. Zie voor beschrijvingen van de erfbelastingen in Overijssel, Drenthe, Groningen en Friesland respectievelijk: W. Fritschy, *Gewestelijke Financiën tijde van de Republiek der Verenigde Nederlanden. Deel I. Overijssel (1604-1795)*, Den Haag: Instituut voor Nederlandse Geschiedenis 1996, blz. 191-192; L. van der Ent en W. Fritschy, *Gewestelijke Financiën tijde van de Republiek der Verenigde Nederlanden. Deel II. Drenthe (1602-1795)*, Den Haag: Instituut voor Nederlandse Geschiedenis 1998, blz. 206-207; L. van der Ent en V. Enthoven, *Gewestelijke Financiën tijde van de Republiek der Verenigde Nederlanden. Deel III. Groningen (1594-1795)*, Den Haag: Instituut voor Nederlandse Geschiedenis 2001, blz. 248-249; C. Trompeter, *Gewestelijke Financiën tijde van de Republiek der Verenigde Nederlanden. Deel VI. Friesland (1587-1795)*, Den Haag: Instituut voor Nederlandse Geschiedenis 2007, blz. 159.

144. Art. 3 Ordonnantie van 22 december 1598, *Groot-Placaetboek I*, 's Gravenhage 1658, blz. 1954-1955.

145. Waarschouwing van 27 september 1653, *Groot-Placaetboek I*, 's Gravenhage 1658, blz. 1967-1968, en Waarschouwing van 28 september 1657, *Groot-Placaetboek II*, 's Gravenhage 1664, blz. 2483-2486.

146. Ampliatie van de Ordonnantie van den xx<sup>en</sup> penningh over de Oost-Indische Actien, 20 december 1664, *Groot-Placaetboek III*, 's Gravenhage 1683, blz. 1005.

147. Resolutie van de Staten van Hollandt ende West-Vrieslant, houdende dat alle Lijf-renten mede den twintighsten penningh subject zijn, 24 juli 1670, *Groot-Placaetboek III*, 's Gravenhage 1683, blz. 1006-1007.

148. Art. 2 Ordonnantie van 11 maart 1723, *Groot-Placaetboek VI*, 's Gravenhage 1746, blz. 1024.

149. Dit blijkt bijvoorbeeld uit de Resolutie van 26 maart 1733, *Groot-Placaetboek VI*, 's Gravenhage 1746, blz. 1035-1036.

150. Resolutie van de Staten van Hollandt ende West-Vrieslant, houdende dat van de vaste Goederen van Luyden buyten de Provincie van Hollandt gezeten, mede den Twintighsten penningh moet werden betaelt, 26 juli 1670, *Groot-Placaetboek III*, 's Gravenhage 1683, blz. 1008. Zie ook art. 46 Ordonnantie van 16 april 1671, *Groot-Placaetboek III*, 's Gravenhage 1683, blz. 1014.

In 1755 werd evenwel een resolutie aangenomen, waardoor de erfbelasting ook verschuldigd was over buiten de provincie gelegen goederen, indien de verkrijger in de provincie woonachtig was en elders geen heffing over de goederen plaatsvond.<sup>151</sup>

In Zeeland zag de erfbelasting op de verkrijging van alle roerende en onroerende goederen, waar dan ook gelegen.<sup>152</sup> Bovendien was het aanknopingspunt voor de heffing de woonplaats van de erflater. Ter voorkoming van dubbele belasting gold een aftrek van de erfbelasting die elders was betaald vanwege de overgang van buiten Zeeland gelegen goederen. Omdat naast Holland ook in de andere provincies de heffing plaatsvond op basis van territorialiteit, leidde het Zeeuwse systeem tot klachten en moeilijkheden. Daarom werd vanaf 1688 ook in Zeeland erfbelasting geheven conform het adagium 'locus rei sitae'.<sup>153</sup> In 1671 werd de heffing uitgebreid tot schenkingen tijdens leven ('donationes inter vivos') en 'douarien'<sup>154</sup> die op grond van huwelijksvoorwaarden werden verkregen.<sup>155</sup> Bij de schenkingen tijdens leven vond heffing alleen plaats, voor zover de schenking vijftig Vlaamse ponden te boven ging.

In de Generaliteit werd grotendeels het systeem van Holland gevolgd. Een opvallende afwijking betrof de heffing ter zake van onroerende goederen die behoorden tot het vermogen van lichamen en waren gelegen in het grondgebied van de Generaliteit.<sup>156</sup> Iedere keer als een bestuurder van het lichaam overleed of werd verplaatst, werd erfbelasting geheven. Een dergelijke regeling kwam ook in Utrecht voor.<sup>157</sup> Daarnaast werden in de Generaliteit niet alleen verkrijgingen ter zake des doods belast, maar ook giften die tijdens leven werden gedaan. In Holland en West-Friesland vielen dergelijke giften enkel onder het bereik van de lagere belasting op de vervreemding van onroerende zaken.<sup>158</sup> In 1669 werd het belastbare feit in de Generaliteit verder gelijkgeschakeld met de Hollandse regeling, als gevolg waarvan giften tijdens leven niet langer werden belast.<sup>159</sup> In de 18<sup>de</sup> eeuw werden overigens in Holland en West-Friesland de

151. Resolutie van de Staten van Holland, wegens de betaaling van het Collateraal van Goederen buiten deze Provincie geleege, en ook verstorven, maar door een Ingezeeten deezer Provincie verkreegen wordende, 8 april 1755, *Groot-Placaetboek VIII*, 's Gravenhage 1795, blz. 1139-1140.

152. Art. 1 Ordonnantie van 23 september 1637, *Groot-Placaetboek I*, 's Gravenhage 1658, blz. 2108-2109.

153. Ordre, raeckende het recht van Collaterael van Goederen, die alhier bevonden werden toe te komen de Sterfhuysen buyten de Provincie van Zeelandt gevallen, 25 maart 1688, *Groot-Placaetboek IV*, 's Gravenhage 1705, blz. 1117-1118.

154. Een douarie was een schenking van de man aan de vrouw.

155. Ampliatie, by de Edele Mog. Heeren Staten van Zeelandt gearresteert den 25 February 1671, op den opheve van den 15 penningh van de Collaterale Successien en Giften over de Donationes inter vivos, *Groot-Placaetboek III*, 's Gravenhage 1683, blz. 1152.

156. Art. 1 Ordonnantie van 20 december 1657, *Groot-Placaetboek II*, 's Gravenhage 1664, blz. 2489-2491.

157. Resolutie van de Heren Gedeputeerden van de Ed. Mog. Heeren Staten 's Lands van Utrecht, inhoudende begrooting van den Veertigsten Penning, dewelke van Decanyen, Proostdyen, The-sauryen, Scholasteryen, en Commandeuryen moet gegeven worden, 19 september 1643, *Groot Placaetboek Utrecht (tweede deel)*, Utrecht 1729, blz. 608-609.

158. Art. 1, laatste volzin, Ordonnantie van 17 december 1635, *Groot-Placaetboek I*, 's Gravenhage 1658, blz. 1954 en 1960-1961.

159. Ordonnantie van 9 februari 1669, *Groot-Placaetboek III*, 's Gravenhage 1683, blz. 1198-1201.

giften onder de levenden alsnog tot het belastbare feit van de erfbelasting gerekend.<sup>160</sup>

In Utrecht waren giften tijdens leven reeds vanaf de invoering van de erfbelasting in 1591 belast.<sup>161</sup> Dat hing samen met de omstandigheid dat de erfbelasting onderdeel was van de belasting op de overdracht van onroerende zaken. Het object van heffing was aanvankelijk dan ook beperkt tot onroerende zaken en daarmee samenhangende rechten. Wel stond het plakkaat uit 1591 aftrek toe van de renten en andere lasten die op de onroerende zaak waren gehypothekeerd of verzekerd. Later vond, naar Hollands voorbeeld, uitbreiding van de onderworpen goederen plaats.<sup>162</sup>

#### 2.2.2.2 Subject

De belasting werd geheven van de verkrijger. In Utrecht werd de belastingplichtige het meest expliciet benoemd:<sup>163</sup>

“Ende van de goederen, die ymanden anders by gifte, maake, testamentaire dispositie, codicille, ofte sucessie, *ab intestato*, ofte eenigsins *ex causa lucrativa* aankomen, daar van sal de aanbrengeinge ende betalinge van den Veertigsten Penning gedaan worden by den geenen, die sulke gifte, maake, erffenisse ofte successie genieten sal.”

Aanvankelijk vond enkel heffing plaats indien verkregen werd van de zijlijn of van derden. Verkrijgingen in de rechte lijn waren niet aan de belasting onderworpen. In Holland en West-Friesland werden vanaf 1653 ook verkrijgingen in rechte opgaande lijn onder het bereik van de heffing gebracht.<sup>164</sup> In de Generaliteit werd dit bij de invoering van erfbelasting in 1655 overgenomen. Zeeland en Utrecht volgden in 1665<sup>165</sup> respectievelijk 1668.<sup>166</sup>

Daarnaast werd in iedere provincie aan echtgenoten met kinderen de mogelijkheid geboden om aan de langstlevende echtgenoot onbelast het vruchtgebruik van de goederen van de erflater te doen toekomen.<sup>167</sup> Andere verkrijgingen tussen echtgenoten waren wel belast. In 1716 werd aan de Hollandse erfbelasting toegevoegd dat dit ook gold voor goederen die werden verkregen bij huwelijkse voorwaarden.<sup>168</sup> In Zeeland was expliciet bepaald dat bij het ontbreken van kinderen de echtgenoten belasting waren verschuldigd “van alderhande institutien, Donatien ende versterffenissen, die sy ten profijte van elckanderen sullen

160. Art. 1 Ordonnantie van 20 oktober 1716, *Groot-Placaetboek V*, 's Gravenhage 1725, blz. 1117.

161. Placaat van 14 mei 1591, *Groot Placaatboek Utrecht (tweede deel)*, Utrecht 1729, blz. 599-601.

162. Resolutie van 29 april 1668, *Groot Placaatboek Utrecht (tweede deel)*, Utrecht 1729, blz. 616-617.

163. Placaat van 14 mei 1591, *Groot Placaatboek Utrecht (tweede deel)*, Utrecht 1729, blz. 600. Zie ook art. 16 Ordonnantie van 9 september 1628, *Groot Placaatboek Utrecht (tweede deel)*, Utrecht 1729, blz. 610.

164. Waerschouwing van 27 september 1653, *Groot-Placaetboek I*, 's Gravenhage 1658, blz. 1967-1968.

165. Ampliatie van de Ed. Mog. Heeren Staten van Zeelandt, op den opheve van den Twintighsten en Vijftienden Penningh van de Collaterale Successien en Giften, by Testamente aen vreemden gemaect, 1 juni 1665, *Groot-Placaetboek IV*, 's Gravenhage 1705, blz. 1083.

166. Art. 13 Ordonnantie 26 maart 1668, *Groot Placaatboek Utrecht (tweede deel)*, Utrecht 1729, blz. 614.

167. Zie bijvoorbeeld art. 4 Ordonnantie van 22 december 1598, *Groot-Placaetboek I*, 's Gravenhage 1658, blz. 1954.

168. Art. 1 Ordonnantie van 20 oktober 1716, *Groot-Placaetboek V*, 's Gravenhage 1725, blz. 1117-1121.

ordonneren".<sup>169</sup> In de Generaliteit werd het nog breder getrokken.<sup>170</sup> Sedert 1695 waren belastbaar de 'douarien' en andere giften op grond van huwelijksvoorwaarden of een andere akte. Dit gold alleen indien de echtgenoten geen gezamenlijke kinderen hadden.

### 2.2.2.3 Grondslag en tarief

In Holland en West-Friesland bestond de heffingsgrondslag uit de taxatiewaarde van de verkregen goederen. In aftrek werden toegelaten de renten die op het goed drukten alsmede hypotheekschulden.<sup>171</sup> Bij de waardering van erfpachten en tienden werd aanvankelijk uitgegaan van een jaarlijkse opbrengst van 5% en na 1671 van een jaarrendement ad 4%.<sup>172</sup> Lijfrentes werden getaxeerd door de Schepenen van de plaats waar het sterfhuis van de erflater was gelegen, rekening houdend met de gezondheid en de leeftijd van degene van wiens leven de lijfrente afhankelijk was.<sup>173</sup> In 1716 werd voor de waardering van lijfrentes een forfaitaire waarderingssystematiek ingevoerd, waarbij de waarde werd bepaald aan de hand van de leeftijd van degene van wiens leven de uitkering afhankelijk was.<sup>174</sup>

Het tarief van de Hollandse erfbelasting bedroeg in 1598 en 1599 2,5%. In de jaren nadien gold een tarief van 3 1/3% en vanaf 1637 werd 5% geheven ('twintighste penning'). In 1743 vond een verhoging plaats naar een tarief van 10% voor verkrijgingen in de zijlijn die het wettelijk erfdeel te boven gingen en voor verkrijgers die verder dan de vierde graad van de erflater verwijderd waren.<sup>175</sup> Tussen echtgenoten zonder kinderen ging een tarief van 6 2/3% gelden. De erfbelasting in de Generaliteit volgde eenzelfde systeem als in Holland, maar kende een tarief van 2,5%.

In Zeeland bedroeg het tarief aanvankelijk 3 1/3%, berekend over de waarde van het verkregene. De erfgenamen mochten alle schulden van de nalatenschap op hun verkrijging in mindering brengen. Dat is begrijpelijk, nu de belasting niet beperkt was tot bepaalde goederen, maar alle verkregen roerende en onroerende goederen aan heffing onderwierp. In 1665 werd de belasting verhoogd naar 5% en werden erfenissen die voortvloeiden uit een uiterste wilsbeschikking ('testamentaire dispositie') voortaan tegen 6 2/3% belast.<sup>176</sup> Na de

169. Art. 3 Ordonnantie van 23 september 1637, *Groot-Placaetboek I*, 's Gravenhage 1658, blz. 2108.

170. Art. 2 Ordonnantie van 24 december 1695, *Groot-Placaetboek IV*, 's Gravenhage 1705, blz. 1181.

171. Vgl. Waerschouwinge, noopende 't betalen vanden twintighsten penning opte Collaterale Successien in Hollandt, 29 november 1660, *Groot-Placaetboek II*, 's Gravenhage 1664, blz. 2629-2630.

172. Art. 39 Ordonnantie van 16 april 1671, *Groot-Placaetboek III*, 's Gravenhage 1664, blz. 1013.

173. Resolutie van de Staten van Hollandt ende West-Vrieslandt, houdende dat alle Lijf-renten mede den twintighsten penningh subject zijn, 24 juli 1670, *Groot-Placaetboek III*, 's Gravenhage 1683, blz. 1006-1007.

174. Art. 11 en de bijlage 'Lyste van de taxatien van Lyfrenten' van de Ordonnantie van 20 oktober 1716, *Groot-Placaetboek V*, 's Gravenhage 1725, blz. 1117-1121.

175. Publicatie van de Staaten van Holland, waar by het Recht op de Collaterale Successien in eenige gevallen is verzwart, 29 juni 1743, *Groot-Placaetboek VII*, 's Gravenhage 1770, blz. 1439-1440.

176. Ampliatie van de Ed. Mog. Heeren Staten van Zeelandt, op den opheve van den Twintighsten en Vijftienden Penningh van de Collaterale Successien en Giften, by Testamente aen vreemden gemaect, 1 juni 1665, *Groot-Placaetboek IV*, 's Gravenhage 1705, blz. 1083.

uitbreiding van de belasting tot bevoordelingen tijdens leven werd daarvoor eveneens het hogere tarief van 6 2/3% gehanteerd.

In Utrecht bedroeg het tarief 2,5% over de werkelijke waarde van het verkregene<sup>177</sup> en werd vanaf 1628 een tarief van 3,3% gehanteerd.<sup>178</sup> Bij ordonnantie van 26 maart 1668 vond een verdere verhoging naar 5% plaats.<sup>179</sup> Een bijzonder waardeeringsvoorschrift betrof de waarde van vruchtgebruik, voorwaardelijke giften en verkrijgingen onder fidei-commis. Dergelijk vermogen werd gewaardeerd op basis van de leeftijd van de verkrijger en de te verwachten opbrengst.<sup>180</sup>

### 2.2.3 Belastbare feit

De hiervoor besproken ordonnanties kenden vergelijkbare omschrijvingen van het belastbare feit. In de Ordonnantie van 20 oktober 1716 van Holland en West-Friesland was bijvoorbeeld vastgelegd dat het moest gaan om een verkrijging “ab intestato, by uytterste Wille, gifte onder de Levende, of ter saake des doodts, en by huwelijksche Voorwaarden, te weten, in gevalle de Conthoraleen geen Kindt of Kinderen, by den anderen geprocreeert, nalaten”.<sup>181</sup> Opvallend is dat het belastbare feit dus niet was beperkt tot verkrijgingen ‘krachtens erfrecht’, zoals thans in art. 1 SW 1956 is vastgelegd, maar dat een veel ruimere formulering werd gehanteerd.

Hoewel ook in de Republiek de civielrechtelijke kwalificatie van de verkrijging doorslaggevend was voor het al dan niet heffen van erfbelasting, werden naast de verkrijgingen krachtens erfrecht ook giften ter zake des doodts in de heffing betrokken. Grotius schaaft onder de gift ter zake des doodts zowel de situatie dat een eigenaar tijdens leven een van zijn goederen heeft overgegeven aan anderen, onder voorbehoud van het levenslang bezit en gebruik van dat goed, als het geval dat het bezit van een goed weliswaar is overgegeven, maar onder het beding dat de erflater zolang hij leeft de eigendom van het goed kan terugvorderen.<sup>182</sup> De schenking ter zake des doodts omschrijft hij als de situatie dat “iemand denckende om sijn dood een ander iet dadelick levert, ofte zonder levering schenckt”.<sup>183</sup> Als kenmerken van dergelijke schenkingen noemt hij dat zij in de uitvoering alles gemeen hebben met makingen die bij uiterste wil geschieden, tijdens het leven van de schenker herroepen kunnen worden en vervallen indien de begiftigde eerder overlijdt dan de schenker. Huber noemt nog als voorbeeld de situatie dat het geschonkene niet direct wordt geleverd, maar de eigendom terstond na het overlijden overgaat.<sup>184</sup>

177. Placaat van 14 mei 1591, *Groot Placaatboek Utrecht (tweede deel)*, Utrecht 1729, blz. 600.

178. Art. 2 Ordonnantie van 9 september 1628, gewijzigd bij Placaat van 16 februari 1637, *Groot Placaatboek Utrecht (tweede deel)*, Utrecht 1729, blz. 609 en 612.

179. Art. 13 Ordonnantie 26 maart 1668, *Groot Placaatboek Utrecht (tweede deel)*, Utrecht 1729, blz. 614.

180. Placaat van 14 mei 1591, *Groot Placaatboek Utrecht (tweede deel)*, Utrecht 1729, blz. 600.

181. Art. 1 Ordonnantie van 20 oktober 1716, *Groot-Placaatboek V*, 's Gravenhage 1725, blz. 1117-1121.

182. H. de Groot, *Inleiding tot de Hollandsche rechts-geleertheit*, 's Gravenhage: weduwe en erfgenamen van Hillebrand Jacobssz. van Wouw 1631, par. 2,14,2.

183. H. de Groot, t.a.p., par. 3,2,22.

184. U. Huber, *Heedendaegse Rechtsgeleertheit, Soo elders, als in Frieslandt gebruikelijk (eerste deel)*, Leeuwarden: Hero Nauta 1686, par. 2,35,12.

Dat de erfbelasting aanknoopte bij bestaande rechtsfiguren nam derhalve niet weg dat in wezen iedere verkrijging van een voordeel ter zake des doods werd belast. Bovendien werd belastingontwijking tegengegaan door ook giften tijdens leven en verkrijgingen krachtens huwelijksvermogensrecht in de heffing te betrekken. Deze materiële benadering blijkt te meer uit diverse bijzondere voorschriften die in de ordonnanties waren opgenomen. Die bepalingen weken veelal af van de juridische werkelijkheid teneinde het economische resultaat te belasten of de heffing te laten neerslaan bij de genietter van het voordeel. Dit kan worden geïllustreerd met de volgende vijf voorbeelden:

1. Een ouder kon een fidei-commis instellen ten behoeve van zijn kinderen op grond waarvan bij het overlijden van het ene kind de erfenis overging op de andere kinderen. Juridisch leidt dit ertoe dat die andere kinderen de erfenis verkrijgen van de insteller van het fidei-commis, dus van de ouder. Deze verkrijging zou daarom in beginsel onbelast zijn, nu in alle provincies de rechte lijn van heffing was vrijgesteld. In werkelijkheid ging de erfenis echter wel degelijk over in de zijlijn. Om te voorkomen dat niet kon worden geheven, was in de provincies bepaald dat de belasting ook werd geheven bij de verkrijging door de ene broer of zus van de andere broer of zus krachtens een door de ouder ingesteld fidei-commis.<sup>185</sup> In Holland en West-Friesland werd in het algemeen benadrukt dat bij een fidei-commis ter zake van iedere overgang belasting was verschuldigd.<sup>186</sup>
2. Indien de langstlevende echtgenoot bij het overlijden van de eerststervende de eigendom verkreeg van diens goederen, onder de last dat de goederen bij het overlijden van de langstlevende toekwamen aan de versterferfgenamen dan wel degene die daartoe in het testament waren benoemd, werd met die last geen rekening gehouden.<sup>187</sup> In een dergelijke situatie was bij het overlijden van beide echtgenoten erfbelasting verschuldigd over de goederen. De heffing van erfbelasting sloot dus aan bij degene die daadwerkelijk over de goederen kon beschikken en hield geen rekening met de juridisch relevante last.
3. In geval van een verkrijging belast met vruchtgebruik was de vruchtgebruiker verplicht de belasting te betalen, maar moest de eigenaar wel na het overlijden van de vruchtgebruiker het betaalde bedrag aan diens erfgenamen vergoeden.<sup>188</sup> De eigenaar hoefde dus niet eerder belasting te betalen dan dat zijn genot aanving.
4. De vererving in de zijlijn was niet belast, indien het overleden kind op grond van het testament van een van zijn ouders nog niet in het bezit was gesteld

185. Zie bijvoorbeeld art. 3 Ordonnantie van 22 december 1598, ingevoegd bij Ampliatie van 17 juli 1632, *Groot-Placaetboek I*, 's Gravenhage 1658, blz. 1955.

186. Art. 3 Ordonnantie van 20 oktober 1716, *Groot-Placaetboek V*, 's Gravenhage 1725, blz. 1117.

187. Missive aende Ontfangers vande gemeene Middelen in Hollandt van 13 augustus 1658, *Groot-Placaetboek II*, 's Gravenhage 1664, blz. 2513-2514.

188. Zie bijvoorbeeld: art. 6 Ordonnantie van 22 december 1598, *Groot-Placaetboek I*, 's Gravenhage 1658, blz. 1955 (Holland en West-Friesland), en art. 4 Ordonnantie van 23 september 1637, *Groot-Placaetboek I*, 's Gravenhage 1658, blz. 2109-2110 (Zeeland).

van hetgeen hij of zij van de betreffende ouder had geërfd. Het ging om de situatie dat aan de langstlevende bij testament de last was opgelegd om alle goederen in bezit te houden, totdat de kinderen mondig waren. Vanaf 1632 werd verduidelijkt dat ook de langstlevende echtgenoot in dat geval geen belasting was verschuldigd over de goederen die hij of zij ten behoeve van de kinderen in bezit had.<sup>189</sup> Net als bij de belastingheffing ter zake van vruchtgebruik blijkt ook hieruit dat werd aangesloten bij degene die het voordeel genoot en niet bij de juridisch gerechtigde.

5. In 1669 werd in de Generaliteit de heffing van erfbelasting over giften inter vivos afgeschaft. Transacties tijdens leven werden echter niet volledig ongemoeid gelaten. De overdracht van goederen tijdens leven was wel belast, indien de overdracht plaatsvond onder de last dat de verkrijger de overdrager gedurende zijn leven moest onderhouden.<sup>190</sup> In 1695 werd verduidelijkt dat de belasting in dat geval direct was verschuldigd.<sup>191</sup> Kennelijk werd ervan uitgegaan dat in een dergelijk geval, vanwege het gemaakte voorbehoud, van een echte gift tijdens leven geen sprake was en dat de situatie vergelijkbaar was met een verkrijging ter zake des doods.

Uit bovenstaande voorbeelden blijkt tevens dat de ordonnanties na invoering van de erfbelasting nog geregeld zijn gewijzigd om het belastbare feit uit te breiden. Door de invoering van een aantal specifieke bepalingen werden voorzieningen getroffen voor situaties waarin aanvankelijk geen heffing kon plaatsvinden (voorbeelden 1 en 5) dan wel op ongewenste wijze werd geheven (voorbeeld 4). Tot een fundamentele wijziging van het belastbare feit heeft dat evenwel niet geleid. De eind 18<sup>de</sup> eeuw vigerende ordonnanties kenden nagenoeg hetzelfde uitgangspunt als de regelingen die meer dan twee eeuwen eerder waren geïntroduceerd.

Dat wil niet zeggen dat de heffing zonder problemen verliep. Integendeel, in 1659 werd in Holland en West-Friesland melding gemaakt van fraude en overtredingen bij de uitvoering van de ordonnantie en werd opgeroepen de bepalingen precies na te leven.<sup>192</sup> De voorschriften waarbij deze problemen zich voordeden, betroffen echter formele bepalingen met betrekking tot de registratie- en informatieplicht van de uitvoerders van de ordonnantie. Ook in een plakkaat uit 1660 werd melding gemaakt van een toenemende mate van verzuimen bij het innen en verantwoorden van de belasting.<sup>193</sup> In 1695 volgden verschillende toevoegingen om fraude tegen te gaan, waaronder de verplichting tot eedsaflegging bij de indiening van de aangifte en de oproep aan de schouten en gerechten om bij de

189. Art. 5 Ordonnantie van 22 december 1598, ingevoegd bij Ampliatie van 17 juli 1632, *Groot-Placaetboek I*, 's Gravenhage 1658, blz. 1955.

190. Art. 3 Ordonnantie van 9 februari 1669, *Groot-Placaetboek III*, 's Gravenhage 1683, blz. 1198.

191. Art. 5 Ordonnantie van 24 december 1695, *Groot-Placaetboek IV*, 's Gravenhage 1705, blz. 1181.

192. Naerder Ordre, op de practijcque vande Ordonnantie over den Impost van den twintighsten ende veertighsten penningh, 29 januari 1659, *Groot-Placaetboek II*, 's Gravenhage 1664, blz. 2531-2536.

193. Placaet ende Reglement vande Staten van Hollandt, op 't innen ende verantwoorden vanden twintighsten ende veertighsten penningen, specialijck vande Achter-leenen, 11 december 1660, *Groot-Placaetboek II*, 's Gravenhage 1664, blz. 2629-2634.



taxatie van de verkregen goederen nauwkeurig te werk te gaan.<sup>194</sup> In 1723 werd een bepaling ingevoerd ter voorkoming van fraude door middel van het maken van frauduleuze contracten of overdrachten, waardoor goederen aan het zicht van de fiscus werden onttrokken.<sup>195</sup>

Aanschrijvingen of plakkatens waarin gewag werd gemaakt van ontgaansgedrag ten aanzien van het belastbare feit zijn mij echter niet bekend. Uit de ontwikkeling van de erfbelasting in de Republiek valt dan ook met enige voorzichtigheid af te leiden dat de toepassing van het belastbare feit tot weinig problemen heeft geleid. Hoewel een dergelijke *a contrario* redenering niet de sterkste papieren heeft, wordt de veronderstelling van een robuust belastbaar feit bevestigd door de in par. 2.2.1 geciteerde woorden van 's Jacob. Daarin stak hij de loftrumpet over de erfbelasting, zoals die gedurende meer dan een eeuw in sommige Noordelijke Provinciën was geheven. In hoeverre de uitgangspunten van de oude ordonnantie in 1817 doorgang hebben gevonden, zoals 's Jacob wenste, komt in de volgende paragraaf aan de orde.

## 2.3 INVOERING VAN EEN ALGEMENE ERFBELASTING (1805-1917)

### 2.3.1 De omwenteling

In 1806 werd voor het eerst een algemene erfbelasting ingevoerd, gebaseerd op de Ordonnantie van 4 oktober 1805, opgesteld door minister Gogel.<sup>196</sup> Deze belasting was van toepassing in het gehele, in 1795 uitgeroepen, Bataafs Gemenebest en was dus in haar toepassingsbereik niet beperkt tot een bepaalde provincie. Daarnaast had de belasting een algemeen karakter, omdat zij niet slechts zag op bepaalde goederen, maar alle goederen van de erflater aan heffing onderwierp. Het uitgangspunt was dat erfbelasting werd geheven van het saldo of zuiver bedrag van de nalatenschap. Hoewel dat een principieel verschil vormde ten opzichte van de hiervoor besproken ordonnantie, ontleende de belasting voor het overige veel bepalingen aan die oude erfbelastingen. Gezien het materiële karakter van het belastbare feit uit die voorperiode, is het niet verwonderlijk dat de Ordonnantie van Gogel evenmin beperkt bleef tot erfrechtelijke verkrijgingen.<sup>197</sup> Uit art. 3 bleek duidelijk dat de juridische titel niet relevant was voor het al dan niet heffen van erfbelasting:

“De voorschreven Belasting moet betaald worden in allen gevalle, waar in eenig Regt, Eigendom, Bezit, of Genot, door het overlijden van den vorigen Eigenaar,

194. Placaet, Doodgravers ende Kosters gelast een Lijst van de Dooden alle weeck aen de Secretarissen te geven, tot voorkominge van de fraudes in den Twintighsten Penningh, 22 juni 1695, *Groot-Placaetboek IV*, 's Gravenhage 1705, blz. 904-905.

195. Art. 14 Ordonnantie van 11 maart 1723, *Groot-Placaetboek VI*, 's Gravenhage 1746, blz. 1027.

196. Ordonnantie van 4 oktober 1805, *Ordonnantie op het regt van successie, met de daarbij behorende bijlagen en instructien in de Vereenigde Nederlanden in te vorderen*, 's-Gravenhage: Johannes Allart 1814. In art. 45 van de ordonnantie werden de heffingen op grond van de oude ordonnantie met ingang van 1 januari 1806 afgeschaft.

197. Zie voor een bespreking van de andere aspecten van de Ordonnantie van 4 oktober 1805: F.N. Sickenga, *Geschiedenis der Nederlandsche belastingen: tijdvak der omwenteling – algemeen stelsel van het jaar 1805*, Amsterdam: P.N. van Kampen 1865, blz. 115-119.

Bezitter of Genieter, op eenen anderen overgaat, het zij uit kracht van het Versterf-regt, bij de Plaatselijke- of Lands- Wet bepaald, of bij eenige Acte gekozen, het zij uit hoofde van eenige Erfstelling, Gifte, Making, Remissie, Kwijtschelding of ander faveur bij Uiterste Wils-dispositie besproken, of bij Contract beloofd of bedongen; en zulks zonder verschil, welke benaming moge gebruikt zijn, het zij van Erfenis, Legaat, Douarie, Donatie, Pensioen, of anderszins, in alle gevallen, zonder onderscheid, en zonder dat uit eene of andere, in deze Wet gebruikte of verzwegene bewoording, eenige consequentie tot vrijstelling of vermindering zal mogen worden afgeleid, buiten het gene hierna uitdrukkelijk bepaald is. (...)"

Bij de Ordonnantie is geen toelichting opgenomen. Duidelijk is dat met deze bepaling werd bewerkstelligd dat materieel gelijke gevallen op gelijke wijze in de heffing werden betrokken. De juridische vormgeving en kwalificatie van de verkrijging was van geen enkel belang. Technisch gezien verschilt de omschrijving dan ook van de formuleringen die ten tijde van de Republiek werden gebruikt, omdat daarin juist wel werd opgesomd welke privaatrechtelijke verkrijgingen tot heffing leidden. Feitelijk hebben beide formuleringen echter tot gevolg dat de verkrijging ter zake des doods is belast, ook als deze niet uit het erfrecht voortvloeit.

De Ordonnantie van Gogel werd ingevoerd per 1 januari 1806, maar is niet lang van kracht geweest. Na inlijving van het Koninkrijk Holland bij het Franse Keizerrijk moest het eigen belastingstelsel plaatsmaken voor de Franse heffingen.<sup>198</sup> Met ingang van 1 januari 1812 werd de erfbelasting vervangen door het 'droit de mutation par décès'<sup>199</sup>. Van de Franse suprematie op militair gebied was fiscaal weinig te merken.<sup>200</sup> Het ingevoerde mutatierecht was onderdeel van een breder stelsel van registratierechten, waarbij de overgang van vermogensbestanddelen werd belast. Zodoende was ook de overgang van vermogen bij overlijden aan heffing onderworpen. Deze belasting kende dus een juridisch belastbaar feit, waarbij bovendien geen rekening werd gehouden met eventuele schulden.<sup>201</sup> Hoewel Elias in het algemeen constateert dat met de invoering van de Franse belastingen in de systematiek van de belastingheffing weinig veranderde, ziet hij de invoering van het registratierecht wel als een fundamentele verandering ten opzichte van het belastingstelsel van Gogel.<sup>202</sup> Deze stelselbreuk heeft slechts

198. Décret impérial relatif à l'établissement des contributions de l'Empire dans les sept départements formés du territoire de la ci-devant Hollande, 21 oktober 1811.

199. Deze belasting was geregeld bij de Loi sur l'Enregistrement, Wet van 12 december 1798 (22 frimaire an 7), *Dictionnaire Raisoné des droits d'Enregistrement* (tome 1), Parijs 1798, blz. 1-44.

200. Gogel uitte zich iets stilliger en omschreef de Franse registratiewetgeving als "een der schandelijkste en slechtste uitbroeisels van Fransche hersenen, die ooit onzen grond verpest hebben". I.J.A. Gogel, *Memoriën en correspondentiën betreffende den staat van 's Rijks geldmiddelen in de jare 1820*, Amsterdam 1844, blz. 340.

201. Zie voor een uitgebreide beschrijving van het Franse systeem: J. van der Linden, *Verhandeling van het regt op de belasting op de successie volgens de Fransche wetten*, Den Haag: Johannes Allart 1812, blz. 41-268.

202. A.M. Elias, 'De invoering van het Franse belastingstelsel hier te lande in 1812. Voorgeschiedenis en gevolgen', in: *Gielebundel; opstellen aangeboden aan prof. mr. J.F.M. Giele*, Deventer: Kluwer 1990, blz. 229. Zie ook: A.M. Elias en F. Sonneveldt, 'De invloed van de Frimairewet op de overdrachtsbelasting en het successierecht in Nederland: een historisch overzicht', *MBB* 1999/407.

kort geduurd. Met het herstel van de onafhankelijkheid van Nederland eind 1813 vond ook spoedig herinvoering plaats van de erfbelasting van Gogel.<sup>203</sup>

In 1815 werden de Noordelijke en Zuidelijke Nederlanden verenigd in het Koninkrijk der Nederlanden.<sup>204</sup> Deze samenvoeging schiep ook de noodzaak om tot een gezamenlijk belastingstelsel te komen.<sup>205</sup> Stokman-Prins beschrijft hoe bij de totstandkoming daarvan de tegengestelde belangen van Noord en Zuid een twistpunt vormden.<sup>206</sup> De erfbelasting vormde daarop geen uitzondering, nu in de Zuidelijke Nederlanden de Franse overgangsbelasting nog van kracht was. Van een compromis was aanvankelijk geen sprake. In de toelichting bij het eerste wetsontwerp uit 1816 werd het Franse systeem nadrukkelijk verworpen en verwezen naar de Ordonnantie van Gogel als basis van de nieuwe wet.<sup>207</sup> Dit wetsontwerp bevatte ook een bepaling die nagenoeg identiek was aan het hiervoor geciteerde art. 3 van de Ordonnantie van 4 oktober 1805.<sup>208</sup> Deze bepaling, opgenomen in art. 5 van het wetsontwerp, werd als volgt toegevoegd:<sup>209</sup>

“Deze artikelen vervangen het derde artikel der actuële ordonnantie op het regt van successie.

Artikel 3 heeft tot oogmerk om alle de uitvlugten af te snijden wegens de benaming, onder welke men eenige goederen of gelden ter zake van het overlijden van een derde acquireert.”

Het betrof dus een antimisbruikbepaling op grond waarvan de titel waaronder vermogen werd verkregen voor de heffing niet relevant was. Meer in het algemeen blijkt uit de koninklijke boodschap bij het wetsvoorstel dat aan de heffing geen juridisch uitgangspunt ten grondslag lag:<sup>210</sup>

“Daarbij is tot grondslag genomen, dat aan den lande moet worden opgebracht, niet wegens allen eigendoms-overgang bij overlijden, maar wegens het min of meer onverhoopt genot dat men door iemands overlijden verkrijgt, en in juiste evenredigheid van dat genot.”

Niet de juridische eigendomsovergang bij overlijden rechtvaardigde de heffing, zoals in het Franse systeem, maar de verkrijging van vermogensrechtelijk genot door iemands overlijden. Bovendien lag de aansluiting die werd gezocht bij het genot voor de verkrijger in lijn met de oude ordonnanties, waar dit een belangrijk principe was (zie par. 2.2.3).

203. Soeverein Besluit 23 december 1813, *Stb.* 1813, 17.

204. Proclamatie van 16 maart 1815, *Stb.* 1815, 27.

205. Wet van 11 februari 1816, *Stb.* 1816, 14.

206. Chr.H. Stokman-Prins, ‘Belastingwetgeving 1813-1823; via overgangswetgeving naar een nieuw stelsel van belastingen’, in: *Gielebundel; opstellen aangeboden aan prof. mr. J.F.M. Giele*, Deventer: Kluwer 1990, blz. 648-649.

207. *Kamerstukken II* 1816/17, XVI, nr. 1, blz. 231, en *Kamerstukken II* 1816/17, XVI, nr. 3, blz. 249.

208. *Kamerstukken II* 1816/17, XVI, nr. 2, blz. 232.

209. *Kamerstukken II* 1816/17, XVI, nr. 3, blz. 249.

210. *Kamerstukken II* 1816/17, XVI, nr. 1.

Het wetsvoorstel werd niet aangenomen door de Tweede Kamer.<sup>211</sup> In het tweede ontwerp kwam geen bepaling voor zoals art. 3 van de Ordonnantie van Gogel. Zelfs iedere verwijzing naar deze ordonnantie bleef achterwege. Er werd niet toegelicht waarom de materiële benadering uit het eerste ontwerp niet was overgenomen. Tijdens de parlementaire zitting waarbij het eerste wetsontwerp werd afgestemd, kwam het voorgestelde art. 5 ook niet ter sprake. Wel werd de kritiek geuit dat de wet in zijn uitwerking steeds ten faveure van de fiscus uitpakt. En verder werden duidelijkheid en precisie in het wetsvoorstel node gemist.<sup>212</sup> Wellicht hebben dergelijke kritische noten directeur-generaal Appellius ertoe genoopt in het tweede voorstel de algemene antimisbruikbepaling te schrappen. Daarnaast heeft mogelijk meegespeeld dat de tegenstanders van het eerste wetsontwerp voorstanders waren van het systeem van de Zuidelijke Provinciën. Dat systeem had duidelijk een juridisch karakter.

Het tweede ontwerp werd wel aangenomen, zodat het belastbare feit enkel nog bestond uit de, eveneens gewijzigde, hoofdregel van art. 1, eerste lid, Successiewet 1817.<sup>213</sup> Daar was bepaald dat de erfbelasting werd geheven “van de waarde van al wat door overlijden wordt geërfd of verkregen in de boedel van een ingezetene van het Rijk”. De zinsnede ‘in de boedel’ werd pas in tweede instantie toegevoegd.<sup>214</sup> De reden hiervoor werd niet toegelicht. Wel werd in het algemeen verslag van de Kamer opgemerkt:<sup>215</sup>

“Het beginsel der wet, om slechts het zuiver bedrag des boedels te belasten, heeft eenen algemeenen bijval gevonden.”

Toch lijkt het erop dat de heffing niet was beperkt tot verkrijgingen krachtens erfrecht. In art. 2 Successiewet 1817 werd namelijk ook de donataris als belastingplichtige genoemd, hetgeen impliceert dat ook geheven werd over hetgeen ter zake des doods uit de boedel was verkregen. Dat is niet verwonderlijk, omdat zelfs het Franse systeem de overgang als gevolg van een schenking ter zake des doods belaste.<sup>216</sup> Tegelijkertijd bleven ook de materiële elementen die aanknoopen bij het genot voor de verkrijger behouden. Het belastbare feit van de Successiewet 1817 was dus niet volledig juridisch ingestoken. Wel hinkte de wet op twee gedachten om beide delen van een, tegen wil en dank door het Congres van Wenen verenigde natie, tevreden te stellen. Het resultaat van deze tweeslachtigheid zou de Nederlandse wetgever blijven achtervolgen.

211. *Handelingen II* 1816/17, 40, blz. 158.

212. *Handelingen II* 1816/17, 40, blz. 144.

213. Wet van 27 december 1817, *Stb.* 1817, 37.

214. Vergelijk art. 1 van de nieuwe redactie van wet (*Kamerstukken II* 1817/18, VIII, 4b, blz. 32) met art. 1 van het oorspronkelijke wetsontwerp (*Kamerstukken II* 1817/18, VIII, 2, blz. 43).

215. *Kamerstukken II* 1817/18, VIII, 3, blz. 39.

216. Zie art. 29 *Loi sur l'Enregistrement*, waarin werd gesproken van “autres actes de libéralité à cause de mort”.

### 2.3.2 Boedel als vertrekpunt

Bij de invoering van een nieuwe Successiewet in 1859<sup>217</sup> gaf de regering aan dat de Successiewet 1817 de grondslag vormt voor de nieuwe wet.<sup>218</sup> Het systeem van de oude wet bleef derhalve intact. De Tweede Kamer was het met de minister eens dat de erfbelasting alleen betrekking behoorde te hebben op verkrijgingen uit erfenis of legaat.<sup>219</sup> Daarmee bevestigde de wetgever het beperkte juridische uitgangspunt dat in 1817 stilzwijgend was ingevoerd en lijkt het erop dat, in elk geval vanaf 1859, schenkingen ter zake des doods niet werden belast. In de toelichting op de nieuwe wet ging de wetgever wel in op de formulering van het belastbare feit. Aanvankelijk stelde de regering voor om de zinsnede 'in den boedel' weg te laten.<sup>220</sup> Volgens de minister was deze zinsnede overbodig:<sup>221</sup>

“Daargelaten de verkrijging door toeëigening, natrekking of verjaring, welke buiten deze discussie gelegen is, geschiedt geene verkrijging dan of onder de levenden, of door overlijden; de eerste wijze van verkrijging behoort tot het gebied der wetgeving op de *registratie*, de tweede tot dat der wet op het regt van *successie*. Nu meent men al dadelijk te mogen aannemen, dat al wat in eenen boedel wordt geërfd, *per se* door overlijden wordt verkregen, en dat al wat door overlijden wordt verkregen, *per se* in eenen boedel wordt geërfd, daar het toch niet wel denkbaar is dat men in eenen boedel zou erven wat niet door overlijden wordt verkregen, evenmin dat men door overlijden zou kunnen verkrijgen wat niet in eenen boedel is.”

De stellingname dat al wat door overlijden wordt verkregen per definitie wordt verkregen als erfenis of legaat is alleen waar, als daarmee wordt bedoeld dat enkel in die gevallen 'krachtens erfrecht' wordt verkregen. In andere situaties wordt wellicht ook ten gevolge van het overlijden verkregen, maar ligt de titel van de verkrijging besloten in een eerdere rechtshandeling van de erflater. Er is dan sprake van een verkrijging onder de levenden met werking ten gevolge van het overlijden. Ter zake van een dergelijke overeenkomst was registratierecht verschuldigd, zodat er in het door minister geschetste systeem geen ruimte meer was voor (aanvullende) heffing van erfbelasting. Dit duidt op een juridische benadering, waarbij meer belang toekomt aan de overgang van het vermogen dan aan de verkrijging. Ook de verwijzing naar toeëigening, natrekking en verjaring als wijzen van verkrijging duidt op een juridische insteek. Het registratierecht was overigens een overblijfsel van de Franse registratiewetgeving.<sup>222</sup> Anders dan de erfbelasting had de heffing ter zake van schenkingen zich niet aan dit juridische keurslijf onttrokken. Ook Drukker wijst erop dat de Franse invloed zelfs in de Successiewet 1859 nog duidelijk waarneembaar was:<sup>223</sup>

217. Wet van 13 mei 1859, *Stb.* 1859, 36.

218. *Kamerstukken II* 1856/57, CXXIII, nr. 3, blz. 1133.

219. *Kamerstukken II* 1857/58, XVI, nr. 3, blz. 260, en *Kamerstukken II* 1858/59, XV, nr. 20, blz. 545 en 548.

220. *Kamerstukken II* 1856/57, CXIV, nr. 2, blz. 1129.

221. *Kamerstukken II* 1857/58, XVI, nr. 4, blz. 347, en *Kamerstukken II* 1858/59, XV, nr. 6, blz. 107.

222. Zie voor de historische ontwikkeling van het registratierecht: *Kamerstukken II* 1863/64, XXXV, nr. 3, blz. 185-186, en A.M. Elias en F. Sonneveldt, 'De invloed van de Frimairewet op de overdrachtsbelasting en het successierecht in Nederland: een historisch overzicht', *MBB* 1999/407.

223. M. Drukker, *Beschouwingen over de Successiewet 1956*, Amsterdam: Fed 1957, blz. 10.

“De wet van 1859, die weer een herziening en aanvulling van de wet van 1817 was, berustte voor een belangrijk deel nog op de pijlers van de Franse wetgeving. Niet slechts blijkt deze afkomst uit de terminologie, doch dit kwam ook tot uitdrukking in de sfeer van de wetstoepassing. Deze wetstoepassing was in handen gelegd van het ‘oude dienstvak der Registratie’, zoals het in de parlementaire stukken, gewisseld bij de totstandkoming van de nieuwe wet, heet.”

Tegelijkertijd bleef de wetgever op andere punten wel een materiële koers varen. Zo werd in de Successiewet 1859 een gelijkstelling opgenomen tussen civielrechtelijk vruchtgebruik en gevallen die daarmee economisch vergelijkbaar zijn. Daarnaast werden ook periodieke uitkeringen en vruchtgebruik voortaan fiscaal op dezelfde wijze behandeld. Ter motivering van deze gelijkstellingen voerde de wetgever het volgende aan:<sup>224</sup>

“Voor de toepassing eener wet, welke alles tot eene gelijknamige geldelijke hoegrootheid herleidt, hadden deze specieuze onderscheidingen geene waarde noch bruikbaarheid”

Bij de wijziging van de Successiewet in 1897 kwam de reikwijdte van art. 1 opnieuw aan de orde. De regering gaf aan de verkrijging uit een levensverzekering niet te belasten, omdat het nog niet mogelijk was om de heffing van erfbelasting te beperken tot de gevallen die op één lijn kunnen worden gesteld met een legaat.<sup>225</sup> Verder merkte de regering op dat heffing over de uitkeringen uit levensverzekering niet kan plaatsvinden zonder wijziging van de beginselen van de bestaande wet.<sup>226</sup> De minister verwoordde dit beginsel als volgt:<sup>227</sup>

“Men kan bij de regeling van het successierecht uitgaan van twee grondstellingen. Vooreerst dat er successierecht geheven moet worden over alles waarmede iemand door overlijden wordt bevoordeeld. Dat is één stelsel en daaronder zouden vallen de levensverzekeringen.

In de tweede plaats is er een stelsel dat alleen successierecht zal worden geheven van hetgeen uit den boedel des overledenen in bezit of eigendom op derden overgaat. Dat is het bestaande stelsel. *Uit den boedel*, zegt de wet, en met dat stelsel kan men de levensverzekeringen niet brengen onder het successierecht; om dat te kunnen doen zou men eene andere wet behoeven, uitgaande van een ander beginsel, door mij hierboven in de eerste plaats genoemd. Bij zulk een stelsel zou de wet geheel omgewerkt moeten worden en tal van bepalingen zouden anders moeten luiden dan thans het geval is.”

Zoals hiervoor bleek, ging de wetgever er in 1859 nog vanuit dat al wat door overlijden wordt verkregen per se in een boedel wordt geërfd. Uit deze passage blijkt echter dat ook een ander stelsel mogelijk is waarbij erfbelasting wordt geheven over alles waarmede iemand door overlijden wordt bevoordeeld. Dat is het stelsel dat in de Republiek en onder de Ordonnantie van Gogel werd gehanteerd. In de Ordonnantie van Gogel was zelfs uitdrukkelijk bepaald dat de benaming als ‘pensioen’ of anderszins aan belastbaarheid niet in de weg staat. In 1817 was het aanvankelijk de bedoeling deze lijn voort te zetten, maar werd

224. *Kamerstukken II 1856/57, CXXIII, nr. 3, blz. 1134.*

225. *Kamerstukken II 1894/95, 215, nr. 3, blz. 5.*

226. *Kamerstukken II 1896/97, 15, nr. 1, blz. 2.*

227. *Handelingen II 1895/96, 46, blz. 892.*

in het herziene wetsvoorstel de economische benadering geschrapt. Ook uit bovenstaand citaat blijkt dat daarmee een andere, meer juridische benadering van het belastbare feit werd geadopteerd.

Deze juridische benadering paste binnen de rechtsgronden waarop de wetgever zich beriep. Bij de invoering van de Successiewet 1859 stelde de minister dat het redelijk is om belasting te heffen, nu de burgerlijke wet waarborgt dat de erflater ook na zijn dood over zijn vermogen kan beschikken.<sup>228</sup> In 1878 kwam, bij de invoering van de heffing in rechte lijn, deze gedachte ook naar voren. Gesteld werd dat de erfbelasting “kan beschouwd worden als remuneratie der bescherming, die de Staat door de vaststelling en de handhaving van het erfrecht verleent”.<sup>229</sup> In 1897 werd deze gedachte in het parlement als volgt verwoord:<sup>230</sup>

“De successiebelasting mag wel de rechtvaardigste van alle belastingen heeten. Of is het niet de bescherming van den Staat, die rechtszekerheid geeft voor het genot en behoud van datgene wat men door zijn arbeid of op andere wijze verkreeg? Handhaaft de Staat de burgers niet in de beschikking zelfs over hetgeen zij nalaten bij hun overlijden? Is het dan niet rechtvaardig, dat van die nalatenschappen aan de schatkist eene retributie wordt betaald?”

Daarnaast kwamen ook andere rechtsgronden naar voren die de omvang van de nalatenschap benadrukten. In 1878 werd gesteld dat zonder de diensten van de staat de kapitaalvorming zeker nagenoeg onmogelijk zou zijn. Ook werd de erfbelasting verdedigd als een voortreffelijk correctief op de verteringsbelastingen, omdat zij het vermogen treft dat tijdens leven door spaarzaamheid aan die belastingen is onttrokken.<sup>231</sup> Hoewel ook in de 19<sup>de</sup> eeuw de erfbelasting van de verkrijger werd geheven, legden de verschillende rechtsgronden dus sterk de nadruk op de omvang van de boedel.<sup>232</sup> De wetgever zag de erfbelasting met name als een heffing die verband houdt met prestaties die de overheid levert. De te betalen belasting vormt de tegenprestatie.<sup>233</sup> Dit komt ook terug in de koppeling die werd gelegd met het registratierecht. Ook die belasting kan worden gerechtvaardigd vanwege de rechtszekerheid die de staat verleent.

### 2.3.3 De eerste fictiebepalingen

De eerste fictiebepalingen werden ingevoerd in 1869.<sup>234</sup> Tijdens de parlementaire behandeling gaf de regering aan dat het tegengaan van ontgaansmogelijkheden een van de redenen is voor de wetswijziging.<sup>235</sup>

228. *Kamerstukken II* 1856/57, CXXIII, nr. 3, blz. 1133, en *Kamerstukken II* 1858/59, XV, nr. 6, blz. 105.

229. *Kamerstukken II* 1877/78, 19, nr. 6, blz. 26. Ook aangehaald in het uiteindelijke wetsvoorstel: *Kamerstukken II* 1877/78, 126, nr. 3, blz. 2. Zie ook: *Kamerstukken I* 1877/78, 25, blz. 168 (voorlopig verslag der commissie van rapporteurs).

230. *Handelingen I* 1896/97, 29, blz. 413.

231. *Kamerstukken II* 1877/78, 126, nr. 3, blz. 3.

232. In par. 3.2 ga ik nader in op de karakterisering van de erfbelasting als boedel- of verkrijgingsbelasting.

233. Dit paste ook binnen het 19<sup>de</sup> eeuwse denken over belastingheffing, waarover Grapperhaus meldt dat de gedachten werden gevormd door het profijtbeginzel: F.H.M. Grapperhaus, *Fiscaal beleid in Nederland van 1800 tot na 2000*, Deventer: Kluwer 1997, blz. 10.

234. Wet van 28 mei 1869, *Stb.* 1869, 95.

235. *Kamerstukken II* 1868/69, 59, nr. 3, blz. 182. Zie ook: *Kamerstukken II* 1868/69, 59, nr. 3, blz. 187.

“dat het, naar haar inzien noodzakelijk is die wet aan te vullen met enkele bepalingen tot wering van middelen, welke de altijd werkzame zucht tot ontduiking der belasting tot groote schade der algemeene zaak heeft uitgedacht”

Ook met de invoering van ficties in 1897 werd beoogd om het ontgaan van erfbelasting tegen te gaan.<sup>236</sup> Over deze ontgaansmogelijkheden werd in de memorie van toelichting het volgende opgemerkt:<sup>237</sup>

“Niet de werkelijke overdrachten bij het leven, noch de overdrachten, voortvloeiend uit iemands wensch om reeds bij zijn leven een ander als eigenaar van zijn goed te zien optreden, zijn te beschouwen als een gevaar voor de schatkist. Maar er worden tal van handelingen gepleegd, die wel degelijk als een nadeel voor de schatkist zijn te beschouwen en tevens als een nadeel voor de moraliteit, die al te zeer schade lijdt door gefingeerde voorstellingen, door het verlaten van den rechten weg, het inslaan van sluipwegen en het bemantelen der waarheid. Als zoodanig zijn te beschouwen de middelen, die iemand aanwendt, om niet vóór zijn dood van zijn goed te scheiden en toch te zorgen dat er geene belasting betaald worde, dan wel om er eerst op zoodanig ogenblik en onder zulke omstandigheden van te scheiden, dat er niet aan te twijfelen valt, dat geen ander motief aanwezig was, dan de zucht om aan de schatkist het recht van successie te onthouden.”

Uit bovenstaande passage blijkt dat de eerste fictiebepalingen zijn ingevoerd om misbruik tegen te gaan. Daarbij is het motief van de belastingplichtige van belang. De wetgever wil voorkomen dat ook belastingplichtigen die te goeder trouw zijn door een fictiebepaling worden getroffen.<sup>238</sup> Uit de memorie van toelichting blijkt dat het ontgaan van erfbelasting op zichzelf al een reden voor de wetgever was om fictiebepalingen in te voeren. Het ontgaan van belastingheffing wordt, ook als gebruik wordt gemaakt van wettelijke mogelijkheden, beschouwd als moreel verwerpelijk en nadelig voor eerlijke lieden. De regering voelde zich daarom verplicht hiertegen op te treden, zoals ook blijkt uit de memorie van beantwoording:<sup>239</sup>

“Ergerlijk is het voor den eerlijken man om te ervaren dat vele zijner medeburgers zich schuldig maken aan ontduiking, en op den Staat rust de dure plicht om met gepaste, zoo noodig strenge, middelen daartegen op te treden; doet hij dat niet dan vervreemdt hij ook degenen van zich die tot nog toe plichtmatig de belasting opbrachten.”

Uit het anti-ontgaanskarakter van de fictiebepalingen kan niet direct worden afgeleid dat de wetgever de juridische vormgeving niet meer relevant vindt. Dat is ook in overeenstemming met een meer algemene opmerking uit de memorie van antwoord:<sup>240</sup>

“Waar men om het successierecht te ontduiken zich met het oog op den naderenden dood, hetzij in werkelijkheid, hetzij in schijn van zijne goederen ontdoet

236. Wet van 24 mei 1897, *Stb.* 1897, 154.

237. *Kamerstukken II* 1894/95, 215, nr. 3, blz. 5.

238. *Kamerstukken II* 1896/97, 15, nr. 1, blz. 5.

239. *Kamerstukken II* 1896/97, 15, nr. 1, blz. 1.

240. *Kamerstukken II* 1896/97, 15, nr. 1, blz. 2.



ten behoeve van hen die ze anders bij erfenis of legaat zouden krijgen, daar moet de wet dat tegengaan.”

Hier koppelt de wetgever de reikwijdte van de fictiebepalingen aan de erfrechtelijke verkrijging die anders had plaatsgevonden. In het voorlopig verslag kwam deze gedachte ook terug.<sup>241</sup>

“De bepaling van artikel 8<sup>242</sup> is alleen gericht tegen schenkingen door den overledene in den allerlaatsten tijd van zijn leven gedaan met het kennelijk doel om het geschonkene aan het successierecht te onttrekken. Men verlieze niet uit het oog, dat de belasting geheven wordt van bij het overlijden nagelaten, niet van bij het leven weggeschonken goederen en voorts dat het niet in de bedoeling ligt en ook niet zou mogen liggen, om door eene wettelijke regeling het bij het leven vrij beschikken over het vermogen te belemmeren.”

In de memorie van antwoord sloot de regering zich bij deze gedachte uit de Tweede Kamer aan.<sup>243</sup> Door sommige Kamerleden werd de invoering van fictiebepalingen gezien als een inbreuk op de civielrechtelijke werkelijkheid.<sup>244</sup> Dat impliceert dat het civiele recht, meer specifiek het erfrecht, het uitgangspunt is en slechts in bijzondere gevallen een inbreuk daarop gerechtvaardigd is.

Aan de andere kant werd bij de invoering van de eerste fictiebepalingen ook al een materiële benadering aangetroffen. De regering wenste situaties tegen te gaan waarin wettelijk een overeenkomst of verbintenis tot stand is gekomen, maar deze juridische vorm de ware bedoeling verbergt.<sup>245</sup> De fictiebepalingen hebben dan als doel om naar de werkelijke situatie te heffen:

“De ontduikingen, in de beide rubrieken vallende, kunnen worden bestreden door bepalingen, die, beter dan de tegenwoordige, zorgen, dat de werkelijke toestand – de toestand verborgen door de handelingen van hen, die liefst zo min mogelijk betalen – aan den dag worde gebracht, en voorts door bepalingen, die daar, waar goede grond is om aan te nemen, dat hetgeen geschiedde werd gedaan met het doel om de schatkist te benadeelen, de werkelijkheid boven de fictie stellen.”

De gedachte dat de erfbelasting moet aansluiten bij de werkelijke toestand kwam in 1869 ook naar voren. De regering merkte destijds op dat de belastingwet aansluit bij de werkelijkheid en daarom geen rekening houdt met civielrechtelijke ficties, zoals terugwerkende kracht, waardoor belasting kan worden ontdoken.<sup>246</sup> Dit bleek eveneens bij de invoering van de voorloper van art. 11, vierde lid, SW 1956. Deze bepaling gaat tegen dat door een verblijvingsbeding in de huwelijksvoorwaarden bij het overlijden van de eerststervende echtgenoot de langstlevende wordt geacht altijd eigenaar van alle gemeenschappelijke

241. *Kamerstukken II* 1895/96, 35, nr. 1, blz. 4.

242. Voorloper van het huidige art. 12 SW 1956.

243. *Kamerstukken II* 1896/97, 15, nr. 1, blz. 2.

244. *Handelingen II* 1895/96, 46, blz. 896, en *Handelingen I* 1896/97, 29, blz. 412-414.

245. *Kamerstukken II* 1894/95, 215, nr. 3, blz. 5.

246. *Kamerstukken II* 1868/69, 59, nr. 7, blz. 845.

goederen te zijn geweest. De minister gaf bij de invoering van de fictiebepaling de volgende toelichting:<sup>247</sup>

“Juist tegenover de bij het *burgerlijk regt* aangenomen fictie dat in deze gevallen *geen* voordeel ten gevolge van het overlijden des eerststervenden door den langstlevende genoten wordt, handhaaft het ontwerp voor de toepassing der *belastingwet* de *werkelijkheid*, omdat de fictie tot ontduiking der belasting aanleiding geeft.”

De gedachte dat de heffing van erfbelasting in alle gevallen moet aansluiten bij het civiele recht werd bij de invoering van de eerste fictiebepalingen dus verworpen. Onduidelijk is of de fictiebepalingen alleen werden ingevoerd om misbruik te voorkomen of ook wezen op een meer materiële invalshoek van het belastbare feit. Dat de wetgever het laatste heeft beoogd, blijkt in elk geval duidelijk als in 1917 de heffing wordt uitgebreid tot uitkeringen uit een levensverzekering.

## 2.4 NAAR EEN ECONOMISCHE BENADERING (1917-2009)

### 2.4.1 Levensverzekeringen en giften

Reeds in 1897 uitte de Tweede Kamer kritiek op het niet in de heffing betrekken van uitkeringen uit levensverzekeringen.<sup>248</sup>

“Het geldt hier eene volkomen gerechtvaardigde handeling, die niet als belastingontduiking is te keren. De opbrengst der belasting wordt er echter zeker niet in mindere mate door bedreigd dan door oneerlijke praktijken en het werd dus zeer noodig geacht uitkeeringen als hierbedoeld binnen het bereik der wet te brengen.”

Opvallend is dat in deze passage duidelijk naar voren komt dat de afwezigheid van een misbruikmotief niet aan uitbreiding van het belastbare feit in de weg hoeft te staan. In 1917 werd het belastbare feit van de erfbelasting inderdaad uitgebreid door de verkrijging uit een levensverzekering door overlijden gelijk te stellen met een verkrijging krachtens erfrecht.<sup>249</sup> De wetgever motiveerde deze uitbreiding als volgt:<sup>250</sup>

“Gelijk in § 9 van de Memorie van Toelichting bij het ontwerp van wet op het belastingstelsel 1916 met een enkel woord werd aangegeven, is het doel dezer uitbreiding van het successierecht eene verkrijging, die juridisch geheel afwijkt van de verkrijging krachtens erfrecht of legaat, maar die economisch daarmede geheel op één lijn staat, voor de belasting, welke verkrijgingen ten gevolge van overlijden treft, gelijk te stellen met de erfrechtelijke verkrijging.”

Een nevendoeel voor de wetgever was om tegen te gaan dat de heffing van erfbelasting wordt ontgaan door middel van een levensverzekering. Het belangrijkste motief was echter dat voor het heffen van belasting evenveel grond bestaat als

247. Kamerstukken II 1868/69, 59, nr. 7, blz. 845.

248. Kamerstukken II 1895/96, 35, nr. 1, blz. 1-2, zie ook: Kamerstukken II 1896/97, 15, nr. 3.

249. Wet van 20 januari 1917, Stb. 1917, 189.

250. Kamerstukken II 1915/16, 210, nr. 3, blz. 12.

bij de verkrijging uit een nalatenschap, mits slechts de uitkering wordt belast die voor de verkrijger een werkelijk voordeel oplevert.<sup>251</sup> Tijdens de plenaire behandeling in de Tweede Kamer werd de rechtsgrond voor de heffing van levensverzekeringen als volgt verwoord:<sup>252</sup>

“Voor het opnemen van de levensverzekeringen in de Successiebelasting is de rechtsgrond, dat haar uitkeeringen precies hetzelfde zijn als de besparingen. Men kan sparen door belegging in een spaarbank en evenzeer langs den weg van een levensverzekering, en er is geen enkele reden om de eene besparing wel en de andere niet te belasten.”

Tevens gaf de minister aan dat het beperken van de heffing bij levensverzekeringen tot gevallen waarin erfbelasting wordt ontgaan, niet volstaat. Het hoofddoel van de wetswijziging is om meer geld te krijgen. Dit gebeurt door verhoging van het tarief én door het veld van belasting te verruimen door invoering van de schenkbelasting en heffing bij levensverzekeringen. Voor die laatste heffing was het volgens de minister rationeel om aansluiting te zoeken bij de erfbelasting, omdat het geen verschil maakt of iemand een bedrag erft dan wel hetzelfde bedrag verkrijgt uit een levensverzekering.<sup>253</sup> Tijdens de behandeling in de Eerste Kamer bevestigde de minister deze materiële invalshoek:<sup>254</sup>

“En al mocht dan de belasting op uitkeeringen geen groote bedragen in de schatkist brengen, de rechtvaardigheid eischt het belasten dier uitkeeringen; het is, zooals in het Voorloopig Verslag wordt opgemerkt, een beginselquaestie. Het moet niet meer mogelijk zijn de successiebelasting te ontgaan door middel eener levensverzekering, en ook in die vele gevallen, waar de verzekering niet met dat doel wordt gesloten, ligt in het belasten der uitkeering hoegenaamd geen onbillijkheid; integendeel, waar hier, evenals bij verkrijging bij erfenis of legaat, door het overlijden een voordeel genoten wordt, al mag dan de verkrijging juridisch verschillen, daar eischt de billijkheid gelijke behandeling voor de heffing der belasting, mits er voldoende voor gezorgd wordt, dat de belasting slechts geheven wordt daar, waar werkelijk geldelijk voordeel genoten wordt.”

In deze overweging wordt duidelijk het uitgangspunt verworpen dat de erfbelasting alleen ziet op erfrechtelijke verkrijgingen. Juridische verschillen zijn niet van belang. Integendeel, getoetst moet worden aan materiële kenmerken, zoals de vraag of door het overlijden een voordeel wordt genoten. Ook in meer algemene zin merkte de minister op dat niet verschillen van juridische maar van economische aard bij de heffing van belasting de doorslag moeten geven.<sup>255</sup>

De economische benadering bleek ook uit de invoering van de schenkbelasting. Tot 1917 werd over schenkingen in beginsel alleen registratierecht geheven

251. *Kamerstukken II 1915/16*, 210, nr. 7, blz. 75.

252. *Handelingen II 1915/16*, 90, blz. 2386.

253. *Handelingen II 1915/16*, 92, blz. 2441-2442.

254. *Kamerstukken I 1916/17*, 210, memorie van antwoord, blz. 59.

255. *Kamerstukken I 1916/17*, 210, memorie van antwoord, blz. 57.

(zie par. 2.3.2). De wetgever realiseerde zich dan ook dat met de invoering van de schenkbelasting het stelsel (weer) sluitend werd gemaakt.<sup>256</sup>

“Reeds bij besluit van den Souvereinen Vorst van 23 December 1813 (*Staatsblad* n°. 17), werden de bepalingen der wet op de registratiebelasting ten aanzien van de ‘droits de mutation par décès’ buiten werking gesteld en vervangen door de ordonnantie van 4 October 1805 uit het stelsel van Gogel. De beginselen, waarop deze ordonnantie was opgetrokken, worden over de wet van 27 December 1817, *Staatsblad* n°. 37, heen, nog in de thans geldende successiewet gehuldigd en, gelijk reeds werd uiteengezet, wordt ook thans niet voorgesteld daarin verandering te brengen.

In 1813 werd echter verzuimd bij de terugkeer tot de successie-ordonnantie van 1805 ook het schenkingsrecht daarmede in overeenstemming te brengen. Het is hoog tijd, dat aan deze anomalie, welke haar bestaan een eeuw lang heeft weten te rekken, een einde komt, ook, maar niet alleen, omdat bij de tegenwoordige regeling de schenkingen van geld en feitelijk ook die van roerende goederen onbelast blijven.”

In werkelijkheid vormde de Successiewet 1817 minder een directe voortzetting van de Ordonnantie van Gogel dan deze passage suggereert (par. 2.1.3). Niettemin was dat wel wat de wetgever beoogde. Met de invoering van de schenkbelasting werd zelfs teruggegaan tot ver vóór de Ordonnantie uit 1805. Op grond van de ordonnanties uit 1657 in de Generaliteit en 1716 in Holland en West-Friesland werden giften tijdens leven reeds aan heffing onderworpen (zie par. 2.2.2.1). Ook bij de vormgeving van de schenkbelasting werd voor een economische benadering gekozen.<sup>257</sup>

“Eene belasting van de schenkingen onder de levenden mag, wil zij haar doel bereiken, niet bij de eigenlijk gezegde schenkingen blijven staan. Andere bevoordeelingen uit vrijgevigheid mogen al dan niet “schenking” genoemd kunnen worden, zij hebben toch in economischen zin geheel hetzelfde karakter en voor de heffing van deze belasting is dit karakter beslissend.”

Daarom heeft de schenkbelasting niet alleen betrekking op een bevoordeling die voortvloeit uit een schenking in juridische zin. Alle handelingen die een bevoordeling om niet tot economisch gevolg hebben, wenst de wetgever in de heffing van schenkbelasting te betrekken. Deze gedachtegang paste binnen de ontwikkelingen in het privaatrecht, waar Hamaker in 1904 reeds de aandacht had gevestigd op het materiële schenkingsbegrip, ter onderscheiding van de formele schenking.<sup>258</sup>

In 1917 heeft de wetgever dus duidelijk de intentie geuit om de juridische benadering van de erfbelasting los te laten. Dit kan ook worden afgeleid uit de verschillende rechtsgronden die tijdens de parlementaire behandeling werden aangedragen. In 1916 huldigde de minister de opvatting dat de belasting feitelijk een aanvulling is van de inkomstenbelasting, omdat een erfenis gelijk staat met een abnormaal hoog en incidenteel inkomen.<sup>259</sup> Tien jaar later werd als rechts-

256. *Kamerstukken II* 1915/16, 210, nr. 3, blz. 12.

257. *Kamerstukken II* 1915/16, 210, nr. 3, blz. 14.

258. H.J. Hamaker, ‘Schenking’, *WPNR* (1904) 1795-1799.

259. *Kamerstukken II* 1915/16, 210, nr. 7, blz. 71, en *Handelingen II* 1915/16, 90, blz. 2384.

grond aangevoerd dat de erfbelasting een heffing is op de (tijdelijk) vermeerderde draagkracht van de erfgenaam.<sup>260</sup> Deze gedachte was in 1916 ook al door een aantal Kamerleden genoemd.<sup>261</sup>

De wetgever benadrukte de rechtsgronden die aansluiten bij de verrijking van de verkrijger. Uit de Sprenger van Eyk blijkt dat dit in 1930 ook de communis opinio in de literatuur was.<sup>262</sup> Opgemerkt wordt dat niet weinigen van mening zijn dat de vermogensvermeerdering zonder tegenprestatie aanleiding moet geven voor belastingheffing, hetzij op grond dat de draagkracht daardoor toeneemt, hetzij zonder aanvoering van die grond. In 1936 schreef Klaassen dat vele auteurs de rechtsgrond van de erfbelasting zien in de vermeerdering van het draagvermogen.<sup>263</sup> Zelf legt hij ook de nadruk op de vermogensvermeerdering van de verkrijger.

Dat de wetswijziging van 1917 een breuk vormde met het verleden ten gunste van een economisch belastbaar feit, wordt ook in de literatuur onderstreept. In de Sprenger van Eyk wordt duidelijk gemaakt dat de wijziging van de Successiewet in 1917 een fundamenteel karakter had en een economische benadering introduceerde.<sup>264</sup>

“Daarnaast werden de uitkeeringen uit levensverzekering binnen het bereik der successierechten getrokken en de schenkingen belast. Voor het eerste was een wijziging van het beginsel der bestaande successiewet nodig. Niet langer alleen de verkrijging uit den boedel van den overledene, wordt belast, ook van wat door zijn overlijden wordt verkregen uit levensverzekering is voortaan successiebelasting verschuldigd. Irrationeel is dit geenszins. Moge een juridisch verschil tusschen erfenis- en levensverzekeringuitkeering laatstgenoemde tot 1917 buiten het bereik der successiebelasting hebben gehouden, economisch valt er geen verschil tusschen beide als object van belastingheffing bij dooden te constateeren”

Ondanks het nieuwe economisch geörienteerde elan bleef een fundamentele herziening van het belastbare feit van de erfbelasting in 1917 achterwege. De wetgever waagt zich er niet aan zijn nieuwe inzichten over de rechtsgrond van de erfbelasting door te trekken naar het stelsel van fictiebepalingen. Dat verwondert des te meer daar de meeste fictiebepalingen betrekking hebben op bevoordelingen tijdens leven die een besparing van erfbelasting tot gevolg hebben. Juist voor die gevallen werd in 1917 de schenkbelasting ingevoerd.<sup>265</sup> Gezien de aanleiding van de wetswijziging alsmede de tegenstand uit het parlement wekt het gebrek aan verdere bezinning overigens weinig verbazing.

260. *Kamerstukken I 1926/27*, 31, blz. 35, en *Handelingen I 1926/27*, 8, blz. 93-94.

261. *Kamerstukken II 1915/16*, 210, nr. 6, blz. 61.

262. J.P. Sprenger van Eyk, *De wetgeving op het recht van successie (bewerking door B.J. de Leeuw)*, 's-Gravenhage: Martinus Nijhoff 1930, blz. 8.

263. J.G. Klaassen, *De Successiewet*, Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink 1936, blz. 54.

264. J.P. Sprenger van Eyk, *De wetgeving op het recht van successie (bewerking door B.J. de Leeuw)*, 's-Gravenhage: Martinus Nijhoff 1930, blz. 48.

265. Dat hierdoor de bestaansgrond van sommige ficties werd verzwakt, onderkennen ook Schuttevåer en Zwemmer: H. Schuttevåer en J.W. Zwemmer, *De Nederlandse successiewetgeving*, Deventer: Kluwer 1998, blz. 89.

Het ontbreken van principiële reflectie is echter wel een van de oorzaken van de problematische werking van het huidige stelsel van fictiebepalingen.

#### 2.4.2 Successiewet 1956

Bij de invoering van de huidige Successiewet in 1956<sup>266</sup> gaf de regering aan dat sprake was van een technische herziening van de bestaande Successiewet.<sup>267</sup> Weliswaar werden wijzigingen van materiële aard voorgesteld, maar het wezen van de wet bleef intact.<sup>268</sup> Hofstra merkte op dat de wet voor een belangrijk deel nog steeds een voortzetting is van de wetgeving van Gogel van 1805.<sup>269</sup> Dat daarmee ook de juridische invalshoek van de wet behouden bleef, blijkt uit de wijziging van art. 1 SW 1956. Daarbij werden de woorden ‘uit den boedel’ vervangen door ‘krachtens erfrecht’. De reden hiervoor was dat de omvang van de belastingplicht onder het oude art. 1 SW 1859 niet altijd duidelijk was:<sup>270</sup>

“De wetsgeschiedenis van 1859, in verband met hetgeen onder vigueur van de Successiewet van 1817 werd aangenomen, heeft van de aanvang af buiten twijfel gesteld, dat alleen verkrijgingen *krachtens erfrecht* aan successierecht onderworpen waren. De wijze, waarop dit in de wet tot uitdrukking was gebracht — door opneming van de woorden “uit den boedel” —, heeft echter in vroeger jaren wel twijfel doen rijzen ten aanzien van de vraag of inderdaad *alle* verkrijgingen krachtens erfrecht tot heffing van recht aanleiding gaven. In het bijzonder rees deze vraag met betrekking tot een verkrijging krachtens een testamentaire lastbepaling, waaraan de jurisprudentie een actie tot nakoming verbindt, in gevallen waarin de bevoordeelde in het testament is aangewezen (vgl. het arrest van de Hoge Raad van 27 Maart 1914, W. v. h. R. no. 9649). Ook hebben de vermelde woorden voet gegeven aan de opvatting, dat nimmer meer belast kan worden dan het beloop van de waarde van het actief van de nalatenschap. Een beperkte leer ten aanzien van de beide bedoelde punten is, ook naar het oordeel van de schrijvers, zonder goede grond en in strijd met het beginsel, dat de heffing gebaseerd is op de *overgang* van vermogen *krachtens erfrecht*, waarbij het niet terzake doet of de vermogenswaarden, welke krachtens erfrecht overgaan, zich al dan niet feitelijk in de nalatenschap bevonden (vgl. ook artikel 1015 van het Burgerlijk Wetboek).”

Uit deze passage kan worden afgeleid dat de wetgever juridische kwalificatie van een verkrijging wel degelijk van belang acht. De regering stelt immers dat de heffing van erfbelasting is gebaseerd op de overgang van vermogen krachtens erfrecht. Daarbij moet echter worden bedacht dat de wetgever geen principiële wijziging beoogt, maar verwijst naar de wetsgeschiedenis van 1859. Dat heffing bij een erfrechtelijke verkrijging niet het enige beginsel is dat de wetgever hanteert, blijkt bovendien uit de motivering die de minister gaf voor het bestaan van de fictiebepalingen.<sup>271</sup>

“Zou de Successiewet zich in haar verdere uitwerking beperkt hebben tot het nader regelen van het in paragraaf 2 uiteengezette beginsel — dat er moet zijn

266. Wet van 28 juni 1956, *Stb.* 1956, 362.

267. *Kamerstukken II* 1948, 915, nr. 3, blz. 13.

268. *Kamerstukken II* 1949/50, 915, nr. 4, blz. 31, en *Kamerstukken II* 1953/54, 915, nr. 5, blz. 1-2.

269. *Handelingen II* 1955/56, 52, blz. 677.

270. *Kamerstukken II* 1948, 915, nr. 3, blz. 13.

271. *Kamerstukken II* 1948, 915, nr. 3, blz. 16.

een verkrijging door overgang krachtens erfrecht — dan zouden daardoor aan de heffing ontsnapt zijn een groot aantal verkrijgingen, welke in economisch opzicht de erfrechtelijke nabijkomen, in zover als ook zij zich op het ogenblik van het overlijden als een vermogensvooruitgang openbaren, welke in dat overlijden zijn aanleiding vindt. Om dit te voorkomen zijn dan ook in de loop van de jaren (1869, 1897 en 1917) een groot aantal bepalingen in de Successiewet opgenomen, welke bepaalde verkrijgingen, welke buiten de sfeer van het erfrecht staan, onder het bereik van de successiebelasting brengen.”

De kritiek van het Kamerlid Van Leeuwen werd dan ook van de hand gewezen. Van Leeuwen stelde dat art. 1 SW 1956 het principe huldigt van een zuivere belasting van de boedel. Naar zijn idee is het daarom onwenselijk dat de wet fictiebepalingen kent die inbreuk maken op dat beginsel.<sup>272</sup> Hij stelde dan ook een amendement voor om de nieuwe fictiebepaling van art. 1, tweede lid, SW 1956 uit het wetsvoorstel te schrappen. De staatssecretaris verzette zich tegen dit amendement, omdat het strijdig is met doel en strekking van de erfbelasting.<sup>273</sup>

“Bij de belastingheffing sluit men zich gaarne aan bij de realiteit, niet bij de juridische constructies, maar bij wat er werkelijk economisch gebeurt. (...) Wij brengen nu niet een dubieus element in onze wetgeving. Het tegendeel is waar: er wordt nu eens en voor al vastgesteld de belastbaarheid van wat werkelijk economisch bij de boedelscheiding of op andere wijze door de gerechtigden wordt verkregen. Afgezien van de vraag, hoe nu formeel de regeling van de betrokken wet is, fiscaalrechtelijk behoort de uiteindelijk verkregen bate tot de belaste verkrijging.”

Vervolgens merkte de staatssecretaris nog op dat de fictiebepaling geheel blijft in de sfeer, waarin de belastingheffing is te zien, om geen formules te belasten, maar reële dingen. Uiteindelijk werd het amendement met ruime meerderheid verworpen, waarmee dus werd ingestemd met de materiële benadering van de staatssecretaris.<sup>274</sup>

Schuttevâer merkt naar aanleiding van de invoering van de Successiewet 1956 op dat de wetgever rekening moest houden met de wenselijkheid, om hetgeen economisch gelijk is fiscaal ook zoveel mogelijk gelijk te behandelen.<sup>275</sup> Meijling concludeert dat de wetgever eigenlijk erfbelasting wil heffen van alles wat ten gevolge van het overlijden wordt verkregen van iemand die ten tijde van zijn overlijden zijn woonplaats in Nederland had, onverschillig of dit burgerrechtelijk al dan niet een verkrijging krachtens erfrecht is.<sup>276</sup>

Ook in het denken over de rechtsgrond van de erfbelasting komt de economische invalshoek terug. Net als eerder in 1917 en 1926 werd in de Tweede Kamer naar voren gebracht dat de erfbelasting een heffing is op de vermeerderde

272. *Handelingen II* 1955/56, 58, blz. 812-813, en *Handelingen II* 1955/56, 59, blz. 838.

273. *Handelingen II* 1955/56, 59, blz. 839.

274. *Handelingen II* 1955/56, 60, blz. 848.

275. H. Schuttevâer, *Handboek inzake de wetgeving op de rechten van successie van overgang en van schenking*, Arnhem: S. Gouda Quint - D. Brouwer & Zoon 1956, blz. 139.

276. G. Meijling, ‘Een kritische beschouwing over de Successiewet 1956 en de noodzaak van een algehele herziening dezer wet’, in: *Smeetsbundel*, Deventer: Kluwer 1967, blz. 253.

draagkracht van de verkrijger.<sup>277</sup> Deze rechtsgrond werd echter ook bekritiseerd, omdat de vermeerdering van het draagvermogen op zichzelf geen heffing zou rechtvaardigen.<sup>278</sup> De minister verdedigde de heffing van erfbelasting aan de hand van het beginsel 'loon naar werken'.<sup>279</sup> Het zonder tegenprestatie toevloeien van baten riep volgens hem weerstand op in het rechtsbewustzijn van het volk. Het gebrek aan evenwicht tussen prestatie en tegenwaarde rechtvaardigde dan ook een heffing als correctie. Vanuit de Tweede Kamer werd dit beginsel echter afgewezen als rechtsgrond.<sup>280</sup>

Drukker beschouwt in zijn boek uit 1957 als meest gangbare leer ten aanzien van de rechtsgrond dat de erfbelasting een belasting is wegens vermeerdering van het draagvermogen ten gevolge van een overlijden.<sup>281</sup> Ook in de recentere handboeken ligt bij de beschrijving van de rechtsgronden de nadruk steevast op de verrijking van de verkrijger.<sup>282</sup> De juridisch geörienteerde rechtsgronden die in de 19<sup>de</sup> eeuw aan de erfbelasting ten grondslag werden gelegd, spelen in het huidige tijdsgewricht geen rol meer. In lijn hiermee constateert Van Vijfeijken dat de rechtsgrond van de Successiewet 1956 in de loop der tijd is geëvolueerd van een heffing over de draagkracht die de erflater tijdens zijn leven heeft vergaard, naar een heffing over de draagkrachtvermeerdering die een verkrijger realiseert door een verkrijging krachtens erfrecht of schenking.<sup>283</sup>

### 2.4.3 Status-quo tot op heden

In de periode van 1956 tot 2009 vonden geen fundamentele wijzigingen van het belastbare feit plaats. Wel kwam in de wetsgeschiedenis geregeld de rechtsgrond van de erfbelasting ter sprake. Daarbij werd steeds de nadruk gelegd op de positie van de verkrijger en zijn verrijking. Juridische noties bleven achterwege. In 1979 noemde de regering als rechtvaardiging de 'sluisgedachte'.<sup>284</sup> Als vermogen is aangegroeid door middel van bespaard inkomen, dan is over die besparing inkomstenbelasting betaald. Het is dan redelijk om, wanneer vermogen aangroeit door een erfrechtelijke verkrijging, ook deze aangroei de sluis van een belasting te laten passeren.<sup>285</sup> In 2001 werd het zogeheten buitenkansbeginsel<sup>286</sup> door de regering als rechtsgrond geproponeerd.<sup>287</sup> De vermogenstoename door een

277. *Kamerstukken II* 1949/50, 915, nr. 4, blz. 33.

278. *Kamerstukken II* 1953/54, 915, nr. 5, blz. 4-5, en *Kamerstukken II* 1979/80, 16 016, nr. 7, blz. 30.

279. *Kamerstukken II* 1948, 915, nr. 3, blz. 14.

280. *Kamerstukken II* 1949/50, 915, nr. 4, blz. 34, en *Handelingen II* 1955/56, 52, blz. 690-691.

281. M. Drukker, *Beschouwingen over de Successiewet 1956*, Amsterdam: Fed 1957, blz. 18.

282. R.T.G. Verstraaten, *De Nederlandse successiebelastingen*, Arnhem: Gouda Quint 1999, blz. 17; I.J.F.A. van Vijfeijken en N.C.G. Gubbels, *Cursus Belastingrecht (Schenk- en Erfbelasting)*, Kluwer 2014, par. 1.1.0.A.

283. I.J.F.A. van Vijfeijken, 'Ontwikkelingen in de Successiewet', *WPNR* (2002) 6478, par. 2.1.

284. *Kamerstukken II* 1979/80, 16 016, nr. 3, blz. 17, en *Kamerstukken II* 1979/80, 15 905, nr. 3, blz. 37.

285. Deze gedachte was al eerder door Hofstra genoemd bij de invoering van de Successiewet 1956: *Handelingen II* 1955/56, 52, blz. 679-680.

286. Dit beginsel wordt ook wel aangeduid als het beginsel van de bevoorrechte verkrijging, zie bijvoorbeeld: *Kamerstukken II* 2008/09, 31 930, nr. 9, blz. 7.

287. *Kamerstukken II* 2000/01, 27 789, nr. 1, blz. 4. Dit beginsel was in 1979 al genoemd in het kader van de tariefstelling: *Kamerstukken II* 1979/80, 16 016, nr. 3, blz. 10. Daarvoor werd het buitenkansbeginsel al eens ter sprake gebracht en als rechtsgrond afgewezen door Kamerlid Lucas: *Handelingen II* 1950/51, 87, blz. 2382.



verkrijging krachtens erfrecht of krachtens schenking zou in meer of mindere mate als een buitenkans zijn aan te merken, afhankelijk van het verwachtingspatroon van de verkrijger.<sup>288</sup>

Bij de herziening in 2009 stelde de Raad van State dat de heffing van erfbelasting sinds de invoering in 1859 in wezen hetzelfde is gebleven.<sup>289</sup> Ook de staatssecretaris wees er op dat de Successiewet 1956 wat betreft zijn systematiek is gebaseerd op wetgeving uit de negentiende eeuw.<sup>290</sup> Niettemin bleef ook in 2009 een fundamentele herziening van het belastbare feit achterwege.<sup>291</sup> Van Vijfeijken merkt dan ook terecht op dat in het wetsvoorstel wordt voortgeborduurd op een wet van tweehonderd jaar geleden, waarvan de fundamenteën al lange tijd niet meer deugen.<sup>292</sup> Wel zinspeelde de staatssecretaris op een ingrijpende wijziging van het belastbare feit in de toekomst.<sup>293</sup>

Hoewel de fundamenteën van de wet dus onaangeroerd zijn gebleven, werden in 2009 wel verschillende fictiebepalingen gewijzigd. Bij de aankondiging van de voorgenomen wetswijziging gaf de staatssecretaris het doel van deze wijzigingen als volgt weer:<sup>294</sup>

“De Successiewet 1956 laat op dit moment diverse mogelijkheden open om belasting te besparen of te ontgaan. De daartoe gebruikte instrumenten zijn in veel gevallen civielrechtelijk houdbaar en kunnen door de fiscus niet aangepakt worden met een beroep op strijd met doel en strekking van de wet, zo blijkt onder andere uit enkele recente uitspraken van de Hoge Raad. De huidige fictiebepalingen die in de Successiewet 1956 zijn opgenomen om belasting te kunnen heffen in situaties waarin er volgens het burgerlijk recht geen sprake is van een erfrechtelijke verkrijging of een schenking, maar wel van een verkrijging die daarmee in economische zin kan worden gelijkgesteld, voldoen niet. Mogelijkheden om belasting te ontwijken, dienen te worden aangepakt door middel van wetswijziging.”

Ook in de preambule van de uiteindelijke wet werd gesteld dat het wenselijk is om daar waar nodig de wet aan te passen om ontgaansmogelijkheden te pareren.<sup>295</sup> Volgens de memorie van toelichting werden de fictiebepalingen aangepast om een einde te maken aan de uitholling van de grondslag door ontgaansgedrag.<sup>296</sup> Het doel van de ficties werd als volgt omschreven:<sup>297</sup>

“In de Successiewet 1956 staat een aantal fictiebepalingen waarin bepaalde gebeurtenissen die civielrechtelijk niet als een belastbare verkrijging krachtens erfrecht of schenking worden gezien, fiscaal wel worden geduid als zodanige

288. Deze gedachte had al eerder in de wetsgeschiedenis postgevat, maar was niet als rechtsgrond naar voren gebracht. Vgl. *Kamerstukken II* 1816/17, XVI, nr. 3, blz. 248; *Kamerstukken II* 1831/32, IV L, nr. 4, blz. 301, en *Kamerstukken II* 1858/59, XV, nr. 26, blz. 838-839.

289. *Kamerstukken II* 2001/02, 28 015, A, blz. 13, en *Kamerstukken II* 2008/09, 31 930, nr. 4, blz. 5.

290. *Kamerstukken II* 2006/06, 27 789, nr. 13, blz. 1.

291. *Kamerstukken I* 2008/09, 27 789, A, blz. 8-9.

292. *Kamerstukken II* 2009/10, 31 930, nr. 17, blz. 2.

293. *Kamerstukken II* 2008/09, 27 789, nr. 17, blz. 8.

294. *Kamerstukken II* 2008/09, 27 789, nr. 17, blz. 7.

295. Wet van 17 december 2009, *Stb.* 2009, 564.

296. *Kamerstukken II* 2008/09, 31 930, nr. 3, blz. 2.

297. *Kamerstukken II* 2008/09, 31 930, nr. 3, blz. 7.

verkrijgingen. Het betreft hier vooral gebeurtenissen die in de familiesfeer hebben plaatsgevonden, met het oog op het ontlopen van successie- of schenkingsrecht.”

In 2009 werd dus vooral de nadruk gelegd op het anti-ontgaanskarakter van de fictiebepalingen, wat gezien het doel van de wetswijziging ook voor de hand lag. Niettemin werd ook gewezen op de plaats die de fictiebepalingen binnen de Successiewet 1956 innemen:<sup>298</sup>

“De grondoorzaak voor het verschijnsel van de fictiebepaling is de sterk civielrechtelijke oriëntatie van de Successiewet 1956. Iedere keer als de civielrechtelijke uitgangspunten niet passen bij wat de fiscale wetgever voor ogen staat, is een vrijstelling of een fictie nodig.”

In deze passage wordt bevestigd dat de erfbelasting weliswaar een civielrechtelijke invalshoek heeft, maar dat dit niet in alle gevallen samenvalt met de bedoeling van de wetgever. Bovendien blijkt hieruit dat het gebruik van ficties in het belastbare feit geen principiële betekenis heeft, maar een wetgevingstechniek is. De wetgever had ook het civielrechtelijke uitgangspunt van de wet kunnen wijzigen. In de wetsgeschiedenis is niet toegelicht waarom is gekozen voor de invoering van ficties in plaats van een uitbreiding van art. 1 van de wet. Een mogelijke verklaring is dat bij de invoering van de eerste fictiebepalingen in 1869 en 1897 de wetgever nog sterk hechtte aan het juridische uitgangspunt van de erfbelasting (zie par. 2.3.2 en par. 2.3.3). Inmiddels is echter duidelijk dat de wetgever een economisch belastbaar feit nastreeft, zodat aan het civielrechtelijke uitgangspunt van de Successiewet 1956 geen bijzondere betekenis toekomt. Ook Albert laat zien dat de wetgever het belastbare feit van de erfbelasting eveneens zonder ficties had kunnen formuleren met inhoudelijk exact hetzelfde resultaat als in de huidige wettelijke redactie.<sup>299</sup>

Schuttevâer daarentegen stelt dat de economische benadering van de wetgever onvermijdelijk leidt tot een complexe wettelijke regeling.<sup>300</sup> Het gebruik van fictiebepalingen acht hij daarbij noodzakelijk. Verruiming van art. 1 zou in zijn ogen weliswaar eenvoudig zijn, maar vanwege de verscheidenheid van situaties, die in de ficties zijn ondergebracht, ten koste gaan van de rechtszekerheid.<sup>301</sup> In buitenlandse wetgeving zou volgens Schuttevâer een soortgelijke structuur zijn gekozen. Wellicht dat dat in 1956 het geval was; heden ten dage bieden de buitenlandse erfbelastingen juist fraaie voorbeelden van het vermijden van ficties.

Zo kent de Duitse Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (ErbStG)<sup>302</sup> niet dezelfde techniek van ficties, hoewel die belasting materieel gezien op nagenoeg dezelfde situaties betrekking heeft als de Nederlandse erfbelasting. De reden hiervoor is dat het uitgangspunt van het belastbare feit veel ruimer is geformu-

298. Kamerstukken II 2008/09, 31 930, nr. 9, blz. 33.

299. P.G.H. Albert, ‘Ficties zijn fictie’, *WFR* 2012/1324, par. 5.

300. H. Schuttevâer, *Handboek inzake de wetgeving op de rechten van successie van overgang en van schenking*, Arnhem: S. Gouda Quint - D. Brouwer & Zoon 1956, blz. 139.

301. H. Schuttevâer, t.a.p., blz. 240. Zie ook H. Schuttevâer en J.W. Zwemmer, *De Nederlandse successiewetgeving*, Deventer: Kluwer 1998, blz. 88.

302. Wet van 17 april 1974, laatstelijk gewijzigd bij Wet van 26 juni 2013, BGBl. I S. 1809.

leerd. In par. 1, eerste lid, ErbStG wordt opgesomd in welke situaties erf- of schenkelasting is verschuldigd. Voor de erfbelasting is het uitgangspunt dat “der Erwerb von Todes wegen” belastbaar is. Dat begrip wordt in par. 3 ErbStG nader gedefinieerd. Niet alleen vallen hieronder de erfrechtelijke verkrijgingen ab intestato, bij testament en als legitimaris, maar bijvoorbeeld ook de giften ter zake des doods, waaronder begrepen bevoordelingen die voortvloeien uit een vennootschapsovereenkomst met werking bij overlijden, en andere quasi-legaten.

Een eenvoudiger, maar eveneens ruim geformuleerd belastbaar feit is te vinden in de Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz van het Zwitserse kanton Zürich.<sup>303</sup> Aldaar is in par. 3 de ‘objektive Steuerpflicht’ als volgt omschreven:

- “1. Der Erbschaftssteuer unterliegen alle Vermögensübergänge (Erbanfälle und Zuwendungen) kraft gesetzlichen Erbrechts oder aufgrund einer Verfügung von Todes wegen.
2. Zu den steuerbaren Vermögensübergängen gehören insbesondere solche aufgrund von Erbeinsetzung, Vermächtnis, Erbvertrag, Schenkung auf den Todesfall und Errichtung einer Stiftung auf den Todesfall.
3. Zuwendungen von Versicherungsbeträgen, die mit oder nach dem Tode des Erblassers fällig werden, unterliegen der Erbschaftssteuer, soweit sie nicht als Einkommen besteuert werden.”

Een uitgebreid stelsel van fictiebepalingen, zoals in Nederland, is derhalve niet nodig om tot een omschrijving van het belastbare feit te komen die ruimer is dan alleen de verkrijging krachtens erfrecht. Dusarduijn meent dat een andere tekstuele vormgeving van rechtsficties niet leidt tot een daadwerkelijk verdwijnen van de fictie.<sup>304</sup> Daarbij lijkt zij de economische en maatschappelijke werkelijkheid van de belastingplichtige als uitgangspunt te nemen. Daarvan uitgaande zijn de meeste fictiebepalingen in de Successiewet 1956 in het geheel niet als rechtsficties aan te merken. De bepalingen belasten immers juist verkrijgingen die zich in de economische en maatschappelijke werkelijkheid voordoen, maar niet belastbaar zijn op basis van het civielrechtelijke uitgangspunt van de wet.<sup>305</sup> Dit geldt overigens niet voor alle fictiebepalingen. Op grond van art. 16, eerste lid, SW 1956 kan bijvoorbeeld erfbelasting worden geheven over een verkrijging die in werkelijkheid niet plaatsvindt (zie par. 1.2.12).

## 2.5 CONCLUSIE

In het inleidende hoofdstuk is geconstateerd dat de juridische invalshoek van het belastbare feit vaak leidt tot een verschil in behandeling tussen juridisch verschillende, maar economische vergelijkbare situaties. Uit het voorgaande blijkt dat dit niet in overeenstemming is met de bedoeling van de wetgever. In de wetsgeschiedenis komt naar voren dat de wetgever in de loop der tijd een economische benadering is gaan hanteren, waarbij aan juridische onderschei-

303. Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, Kanton Zürich, Wet van 28 september 1986, *Offizielle Sammlung* 49, 810.

304. S.M.H. Dusarduijn, ‘De rechtsfictie: een (on)uitwisbaar doen alsof?’, *WFR* 2013/1224, par. 5.

305. Vgl. het citaat op blz. 65, bovenaan.

dingen geen waarde toekomt. Dit volgt allereerst uit de parlementaire toelichting op de verschillende uitbreidingen van het belastbare feit. Daarnaast past een economische invulling van het belastbare feit binnen de rechtsgronden die door de wetgever zijn aangedragen. Daarbij wordt aangesloten bij de verrijking van de verkrijger en speelt de juridische vormgeving geen rol.

Er bestaat dus een discrepantie tussen de bedoeling van de wetgever en de vormgeving van het belastbare feit. Deze tegenstrijdigheid wordt in de eerste plaats veroorzaakt door het beperkte juridische uitgangspunt van art. 1, eerste lid, onder 1°, SW 1956. Dit beperkte uitgangspunt is er niet altijd geweest. De ordonnanties die golden in de Republiek kenden een ruime omschrijving van het belastbare feit, waardoor niet de juridische werkelijkheid, maar het economische resultaat doorslaggevend was. In de daarop gebaseerde Ordonnantie van Gogel uit 1805 was eveneens een economische benadering vervat. Met de invoering van de Successiewet 1817 werd deze benadering losgelaten en voortaan aangesloten bij de omvang van de boedel. In 1859 volgde de bevestiging dat enkel nog verkrijgingen krachtens erfrecht aan de heffing van erfbelasting waren onderworpen.

De switch van een economisch naar een juridisch belastbaar feit kan in de eerste plaats verklaard worden door de invloed van de formeeljuridische Franse registratiewetgeving, die in 1812 en 1813 hier te lande van toepassing was en waarvan herinvoering nadien door de Zuidelijke Nederlanden werd geambieerd. Daarnaast kan worden gewezen op de juridische wijze waarop belastingheffing in de 19<sup>de</sup> eeuw werd gerechtvaardigd. Hoewel de wetgever op dergelijke gronden lange tijd heeft vastgehouden aan de juridische benadering, was vanaf de invoering van de eerste fictiebepalingen een kentering zichtbaar. In 1917 werd definitief het economische pad ingeslagen met invoering van de heffing over uitkeringen uit een levensverzekering, de invoering van de schenkbelasting en nieuwe economisch georiënteerde rechtsgronden. Een fundamentele herziening van het uitgangspunt van het belastbare feit en van het stelsel van fictiebepalingen vond echter niet plaats. Ook daarna zijn de wijzigingen van de Successiewet technisch van aard gebleven. Het huidige stelsel van fictiebepalingen is dan ook deels te herleiden tot 19<sup>de</sup> eeuwse wetgeving, wat mede de oorzaak is van de juridische werking van het belastbare feit. Ook in de literatuur wordt deze oorzaak genoemd.<sup>306</sup>

De geschetste historische ontwikkeling verklaart hoe het mogelijk is dat de bedoeling van de wetgever niet volledig in de huidige wet tot uitdrukking wordt gebracht. Bovendien geeft zij de oplossingsrichting voor dit probleem aan. Omdat sinds 1817 geen fundamentele herziening van het wettelijke systeem heeft plaatsgevonden, is de destijds gekozen juridische benadering nog altijd de eerste oorzaak van de problematische werking van het belastbare feit. Door die oorzaak weg te nemen, kan de strijdigheid tussen ratio en wettekst worden opgeheven.

306. Zie bijvoorbeeld: G. Meijling, 'Een kritische beschouwing over de Successiewet 1956 en de noodzaak van een algehele herziening dezer wet', in: *Smeetsbundel*, Deventer: Kluwer 1967, blz. 251-260, en I.J.F.A. van Vijfeijken, *Fictieve verkrijgingen in de Successiewet 1956*, Deventer: Kluwer 2013, blz. 3-4.

Vanuit de bedoeling van de wetgever bestaan ook geen bezwaren om af te stappen van de huidige techniek waarbij het beperkte juridische uitgangspunt wordt gecombineerd met fictiebepalingen.

De wetgever is dus voorstander van een economisch belastbaar feit. Niet de juridische vormgeving, maar wat wezenlijk gebeurt, is voor de heffing bepalend. De vraag rijst dan wel wat moet gebeuren om voor heffing in aanmerking te komen. Met de conclusie dat het belastbare feit niet juridisch moet worden ingestoken, is nog niet de vraag beantwoord hoe de economische invulling moet plaatsvinden. Daarvoor moet worden vastgesteld wat naar de bedoeling van de wetgever het belastbare feit zou moeten inhouden. In hoofdstuk 3 stel ik de bouwstenen van het belastbare feit vast aan de hand van de wetsgeschiedenis. Vervolgens verwerk ik deze bouwstenen tot een nieuw belastbaar feit.

### 3 *Naar een nieuw belastbaar feit*

#### 3.1 INLEIDING

Van de wetgever mag worden verwacht dat hij geen belasting heft naar aanleiding van een willekeurig gekozen aanknopingspunt in de samenleving. Het is vereist dat hij motiveert waarom in een bepaalde situatie heffing wenselijk is. Niet zelden gebeurt dit onder het motto ‘virtus post nummos’<sup>307</sup> en worden eventuele rechtsgronden ondergeschikt gemaakt aan het budgettaire belang. De noodzaak om de schatkist te vullen, noopt de wetgever nu eenmaal om niet al te principieel met belastingheffing om te gaan. Hoewel de wetgever diens gevolge niet altijd een afdoende rechtvaardiging kan geven voor een belasting, zal hij veelal wel scherp op het netvlies hebben in welke situaties de belasting moet worden geheven. Dat is immers ook noodzakelijk om voldoende belastinginkomsten binnen te krijgen.

In het vorige hoofdstuk is geconcludeerd dat gelet op de bedoeling van de wetgever het belastbare feit voor de erfbelasting wijziging behoeft. Daarbij heb ik geconstateerd dat het beperkte juridische uitgangspunt de oorzaak is van de problematische werking van het belastbare feit. Het vertrekpunt van het nieuwe belastbare feit is dan ook dat het huidige uitgangspunt in art. 1 SW 1956 wordt verruimd. Bij de invulling van het nieuwe artikel 1 staat de bedoeling van de wetgever voorop. Daarom breng ik in dit hoofdstuk de voorwaarden in kaart waaraan een situatie volgens de wetgever moet voldoen om belastbaar te zijn. Deze voorwaarden vormen doel en strekking van het nieuwe belastbare feit.

Om tot een nieuw belastbaar feit te komen, kan echter niet worden volstaan met het achterhalen van de bedoeling van de wetgever. Het aloude adagium ‘nemo censetur ignorare legem’ verraadt reeds dat het gaat om de inhoud van de wet. De belastingplichtige wordt geacht de wet te kennen en niet de bedoeling van de wetgever. De geest van de wet moet dus voor een ieder kenbaar zijn uit de letter van de wet. “Wij moeten dus de wet zoo redigeeren, dat inderdaad er onder valt wat bedoeld wordt er onder te doen vallen”, aldus Minister van Financiën De Geer in 1926.<sup>308</sup>

Nu zou een eenvoudige oplossing zijn om de voorwaarden waaraan een situatie volgens de wetgever moet voldoen om belastbaar te zijn letterlijk in de Successiewet 1956 op te nemen. Een dergelijke oplossing is echter te gemakkelijk. De

307. Horatius, *Epistulae* 1,1,54.

308. *Handelingen II* 1926/27, 6, blz. 111.

problemen op het gebied van het belastbare feit van de erfbelasting worden niet enkel veroorzaakt doordat de wetgever zijn bedoeling niet consequent in de wettekst tot uitdrukking heeft gebracht. Zelfs als de situaties waarin idealiter erfbelasting moet worden geheven in een wettekst zijn vervat, kan toepassing van de wet tot allerlei problemen leiden. De wet weerspiegelt dan misschien volmaakte gelijkheid, maar kan tegelijkertijd rechtsonzekerheid en complexiteit in zich bergen. Bij de formulering van een wettekst moet ook met die elementen rekening worden gehouden. Daarom werk ik in dit hoofdstuk tevens uit hoe elke voorwaarde het best genormeerd kan worden.

De vaststelling van de bedoeling van de wetgever verloopt volgens de in par. 1.5.2 geformuleerde uitgangspunten. Daarbij is van belang dat de wetgever nergens een omschrijving geeft van 'de grondslagen van het belastbare feit'. Wel zijn in de wetsgeschiedenis uitspraken te vinden waarin de wetgever iets duidelijk maakt over de situaties waarin hij erfbelasting wenst te heffen. Ook motiveringen van de wetgever om in een bepaalde situatie juist wel of juist geen erfbelasting te willen heffen, zijn van belang.

De vertaling van de bedoeling van de wetgever in een wettelijke norm gebeurt aan de hand van de beginselen van behoorlijke wetgeving, zoals die in par. 1.5.3 in kaart zijn gebracht. Omdat de verschillende uitlatingen van de wetgever niet altijd een coherent geheel vormen, is het nodig om een consistente norm te construeren. Het uitgangspunt daarbij is het gelijkheidsbeginsel. Nu de wetgever een economisch belastbaar feit voorstaat, gaat het erom dat economisch gelijke gevallen gelijk worden behandeld. En passant wordt daarmee ook de doeltreffendheid gediend, aangezien een economisch belastbaar feit besparingsmogelijkheden voorkomt (zie bijvoorbeeld par. 1.2.6 en 1.2.7) en de maatschappelijke aanvaardbaarheid van de erfbelasting vergroot. Om de materiële norm in de wettekst tot uitdrukking te brengen, zijn vaak verschillende varianten voorhanden. Deze varianten ontleen ik aan de Nederlandse literatuur alsmede rechtsvergelijkend en rechtshistorisch materiaal (zie par. 1.5.1 en par. 1.5.4). Ik beoordeel de varianten in het licht van de beginselen van behoorlijke wetgeving en verdedig de benadering die naar mijn idee het meest recht doet aan dit toetsingskader.

Voor de indeling van het hoofdstuk volg ik het uitgangspunt van het huidige belastbare feit. In de omschrijving van art. 1, eerste lid, onder 1<sup>o</sup>, SW 1956 komt een zestal voorwaarden terug:

Erfbelasting wordt geheven over (1) de waarde van (2) al wat (3) krachtens erfrecht (4) wordt verkregen (5) door het overlijden (6) van iemand die ten tijde van dat overlijden in Nederland woonde.

Deze voorwaarden worden hierna besproken. De zesde voorwaarde blijft daarbij buiten beschouwing, omdat het betrekking heeft op het woonplaatsvereiste. Zoals is toegelicht in par. 1.3.5, gaat die eis de reikwijdte van dit onderzoek te buiten. Ten aanzien van het element 'krachtens erfrecht' is reeds in hoofdstuk 2 gebleken dat deze voorwaarde beperkter is dan de bedoeling

van de wetgever. Daarom moet worden nagegaan welk verband met het vermogen van de erflater dan wel is vereist.

Per voorwaarde schets ik eerst de rechtshistorische en rechtsvergelijkende achtergrond, zodat een beter begrip ontstaat van de keuzes die de Nederlandse wetgever heeft gemaakt. Vervolgens geef ik de kernuitspraken van de wetgever weer en verwerk ik deze tot een consistente norm. Daarna vindt een toetsing plaats aan de overige beginselen van behoorlijke wetgeving en bespreek ik de ideeën die zijn af te leiden uit de Nederlandse literatuur, rechtshistorisch en rechtsvergelijkend materiaal. Ten slotte poneer ik mijn eigen voorstel om de betreffende voorwaarde te regelen. In par. 3.2 ga ik in op de verkrijging als uitgangspunt van de erfbelasting ('wordt verkregen'). Daarna bespreek ik in par. 3.3 het voorwerp van de verkrijging ('al wat'), in par. 3.4 de oorzaak van de verkrijging ('door het overlijden'), in par. 3.5 de afkomst van de verkrijging ('krachtens erfrecht') en in par. 3.6 het te belasten voordeel ter zake van de verkrijging ('waarde'). De formulering van een wettekst die voldoet aan de eisen van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid staat in par. 3.7 centraal. Tot slot vat ik de belangrijkste conclusies samen (par. 3.8).

## 3.2 VERKRIJGING

### 3.2.1 Boedel- of verkrijgingsbelasting?

Eén van de meest gemaakte onderscheidingen binnen het scala aan belastingen ter zake van het overlijden is het onderscheid tussen boedelbelastingen en verkrijgingsbelastingen.<sup>309</sup> Art. 2 OESO-Successiemodelverdrag 1982 bestrijkt "taxes on estates and inheritances". In een rapport van de International Fiscal Association wordt 'inheritance tax' omschreven als een belasting "on the heirs, who become liable by virtue of their enrichment on the portion of the estate which is received individually regardless of the overall magnitude of the estate". Onder 'estate tax' wordt verstaan de belasting "that is levied on the estate, which becomes a taxable person by virtue of the mortis causa transfer".<sup>310</sup>

In de huidige wet wordt in art. 36 SW 1956 de verkrijger aangewezen als belastingplichtige. Ook in het verleden is in Nederland de erfbelasting van de verkrijger geheven. Dat was reeds het geval bij de heffingen ten tijde van de Republiek. Ook de Successiewet 1817 betrok de verkrijger in de heffing (art. 2 Successiewet 1817). Gesproken werd van een belasting "van datgeen, hetwelk men door en ter zake van het overlijden van een derde bekomt".<sup>311</sup> Daarnaast werd de nadruk gelegd op de omvang van de verkrijging en de positie van de verkrijger. De heffingsgrondslag bedroeg de waarde die door iedere verkrijger, na aftrek van zijn aandeel in de schulden, werd geërfd of verkregen (art. 18, eerste lid, Successiewet

309. Zie bijvoorbeeld H. Schuttevâer en J.W. Zwemmer, *De Nederlandse successiewetgeving*, Deventer: Kluwer 1998, blz. 55-56.

310. G. Maisto, 'General Report', in: *Cahiers de droit fiscal international: Death as a taxable event and its international ramifications* (Vol. 95b), Deventer: Kluwer 2010, blz. 28.

311. *Kamerstukken II 1816/17*, XVI, nr. 3, blz. 248.



1817). Ook de hoogte van de tarieven was afhankelijk van de relatie tussen de verkrijger en de erflater (art. 17 Successiewet 1817).

Dit neemt niet weg dat in de 19<sup>de</sup> eeuw ook aan de omvang van de nalatenschap belang werd toegekend.<sup>312</sup> In 1817 werd als uitgangspunt van de nieuwe wet gekozen dat de erfbelasting werd geheven van hetgeen werd geërfd of verkregen “in de boedel” van de erflater (art. 1, eerste lid, Successiewet 1817). De Ordonnantie van Gogel stelde zelfs voorop dat de belasting betaald moest worden “van het Saldo of zuiver bedragen van elke Nalatenschap” (art. 1 Ordonnantie van 4 oktober 1805). Bovendien is in hoofdstuk 2 reeds uiteengezet dat een ontwikkeling waarneembaar is van rechtsgronden die de nadruk leggen op het nagelaten vermogen (zie par. 2.3.2) naar rechtsgronden die zich toespitsen op de verrijking van de verkrijger (zie par. 2.4.1). Hoewel in Nederland strikt genomen nooit sprake is geweest van een ‘estate tax’, had de erfbelasting in de 19<sup>de</sup> eeuw dus wel een boedelkarakter. Zo bezien, is ook te begrijpen dat in de literatuur veelvuldig wordt opgemerkt dat de Nederlandse erfbelasting van oorsprong een boedelbelasting is.<sup>313</sup>

### 3.2.2 Verrijking staat centraal

Vanaf de 20<sup>ste</sup> eeuw is het boedelperspectief van de erfbelasting verschoven naar een verkrijgersperspectief. In de wetsgeschiedenis is meermaals bevestigd dat dit uitdrukkelijk de bedoeling van de wetgever is.

In 1915 rees de vraag of het wenselijk is om de tariefprogressie te relateren aan de omvang van de nalatenschap, in plaats van aan het bedrag van ieders verrijking. De regering merkte op dat een dergelijke wijziging de erfbelasting van karakter doet veranderen. Het wordt dan een belasting van de nalatenschap in plaats van een belasting van de verrijkingen uit de nalatenschap. Een dergelijke nalatenschapsbelasting achtte de regering onwenselijk.<sup>314</sup> Volgens de minister was dat namelijk strijdig met de heffing naar draagkracht. De draagkracht moet niet worden afgemeten aan het gehele bedrag dat vererft, maar aan wat ieder uit de nalatenschap verkrijgt. Aanneming van het amendement zou dan ook het bestaande stelsel in de war sturen.<sup>315</sup> Een ruime meerderheid van de Tweede Kamer sloot zich hierbij aan.<sup>316</sup> Een amendement op grond waarvan het tarief deels werd gerelateerd aan de omvang van de nalatenschap<sup>317</sup> werd met 49 tegen 9 stemmen verworpen.<sup>318</sup>

312. Onder de erfbelasting in de Republiek speelde de omvang van de boedel geen rol. Zie bijvoorbeeld art. 1 van de Ordonnantie van 20 oktober 1716 van Holland en West-Friesland dat volledig is geformuleerd vanuit het perspectief van de verkrijger (Ordonnantie van 20 oktober 1716, *Groot-Placaetboek V*, 's Gravenhage 1725, blz. 117).

313. Zie onder andere: R.T.G. Verstraaten, *De Nederlandse successiebelastingen*, Arnhem: Gouda Quint 1999, blz. 19; F. Sonneveldt en B.B.A. de Kroon, ‘Internationale inspiratie voor een nieuwe Successiewet’, *WFR* 2008/592, par. 3.3; C.J.M. Martens en F. Sonneveldt, *Wegwijs in de Successiewet*, Den Haag: Sdu Uitgevers 2014, blz. 15-16.

314. *Kamerstukken II* 1915/16, 198, nr. 3, blz. 21.

315. *Handelingen II* 1915/16, 91, blz. 2416-2417.

316. *Handelingen II* 1915/16, 91, blz. 2420.

317. *Kamerstukken II* 1915/16, 210, nr. 13.

318. *Handelingen II* 1915/16, 92, blz. 2423-2424.

Bij de invoering van de Successiewet 1956 merkte de regering op dat de heffing van erfbelasting zich richt naar hetgeen uiteindelijk als gevolg van de erfrechtelijke overgang wordt verkregen.<sup>319</sup> In lijn hiermee kwalificeerde de staatssecretaris de erfbelasting als een belasting op de verkrijging van de erfgenenamen.<sup>320</sup>

“De geachte afgevaardigde vindt het ook niet consequent, dat het successierecht, dat in wezen een belasting is op de verkrijging van de erfgenenamen, toch gebonden is aan de laatste woonplaats van de erflater. Dat dit niet geheel consequent is, ben ik tot op zekere hoogte met de geachte afgevaardigde eens. Inderdaad, maar men moet onderscheid maken tussen de ratio, de grond, waarop de heffing van de belasting berust — dit is dus inderdaad: druk uitoefenen op de verkrijgingen —, en de praktische controlemogelijkheden. Deze praktische overwegingen dwingen ons, ons alleen te bemoeien met erfenissen, die in Nederland openvallen, want wij hebben geen enkele controlemogelijkheid met betrekking tot erfenissen, die in het buitenland openvallen. Dit stelsel hebben praktisch alle landen. Zij beperken zich tot de boedels, die in die landen openvallen. Trouwens, het is ook niet per se zo, dat een verkrijgingsbelasting het domicilie van de verkrijger tot criterium moet maken.”

Dat de bedoeling van de wetgever is om druk uit te oefenen op de verkrijgingen, neemt dus niet weg dat de erfbelasting aanknoopt bij de woonplaats van de erflater en niet bij de woonplaats van de verkrijger. Deze keuze heeft de wetgever echter gemaakt om internationaal niet uit de pas te lopen. Bovendien wees de regering tijdens de parlementaire behandeling op de praktische moeilijkheden van een dergelijk stelsel. In elk geval lag er geen principiële keuze aan ten grondslag.<sup>321</sup>

Bij de invoering van de Successiewet 1956 kwam verder de vraag op of het in het algemeen wel juist is om bij snel op elkaar volgende overgangen krachtens erfrecht telkens de volle erfbelasting te heffen. Een aantal Kamerleden zag in de erfbelasting niet een belasting op de verkrijging, dus op de vermeerdering van draagkracht, maar op de overgang door erfrecht.<sup>322</sup> Dit uitgangspunt werd door de regering echter verworpen.<sup>323</sup> Weliswaar vindt door de vererving een overgang van vermogen plaats, maar voor de vraag op welke wijze belasting wordt geheven richt de wet zich toch vooral op de persoon en de verdere omstandigheden van de verkrijgers.<sup>324</sup> Om diezelfde reden voelde de minister ook niets voor het systeem om bij de belasting van de erfgenenamen rekening te houden met de ‘ouderdom’ van de vermogens.<sup>325</sup>

319. *Kamerstukken II* 1948, 915, nr. 3, blz. 13.

320. *Handelingen II* 1955/56, 59, blz. 821.

321. *Kamerstukken II* 1953/54, 915, nr. 5, blz. 10. Ook bij de invoering van de schenkbelasting in 1917 noemde de regering het gebrek aan controle als praktisch bezwaar om de woonplaats van de verkrijger als uitgangspunt te nemen: *Kamerstukken II* 1915/16, 210, nr. 3, blz. 14.

322. *Kamerstukken II* 1949/50, 915, nr. 4, blz. 34.

323. Bij de wijziging van de Successiewet in 1917 had de regering reeds opgemerkt dat het praktisch onmogelijk is om in het tarief rekening te houden met het geval dat hetzelfde vermogen binnen korte tijd herhaaldelijk door belasting wordt getroffen: *Kamerstukken II* 1915/16, 210, nr. 7, blz. 72.

324. *Kamerstukken II* 1953/54, 915, nr. 5, blz. 6.

325. *Handelingen II* 1955/56, 52, blz. 680.

Ook in 1980 en 1982 wees de regering een wettelijke regeling ter voorkoming van cumulatie van erfbelasting bij snel opeenvolgende verkrijgingen af.<sup>326</sup> Bij de eerstgenoemde wijziging gaf de staatssecretaris tevens aan dat een bij amendement voorgestelde boedelvrijstelling niet past in het verkrijgingsstelsel van de wet.<sup>327</sup> In 2009 is wel een wettelijke regeling getroffen ter voorkoming van cumulatie van belasting bij een tweede vererving binnen 30 dagen.<sup>328</sup> Bij dezelfde wijziging werd echter benadrukt dat de erfbelasting een verkrijgingsbelasting is en geen boedelbelasting.<sup>329</sup>

“Anders dan deze leden zie ik de schenk- en erfbelasting niet als een “boedelbelasting” maar als een verkrijgersbelasting. Dat de woonplaats van de erf- later alsmede de omvang van zijn nalatenschap een rol spelen bij het vaststellen van het belastbare feit en de grootte van de verkrijging door de erfgenaam, doet daar niet aan af. Deze aanknopingspunten zijn op praktische gronden vanwege de uitvoerbaarheid gekozen. In de literatuur, maar ook in de wetsgeschiedenis, word ik in de opvatting gesteund dat de schenk- en erfbelasting verkrijgersbelastingen zijn met, uit praktische motieven vanwege de uitvoerbaarheid, enkele kenmerken van een boedelbelasting.”

Deze redenering ligt in lijn met hetgeen bij de invoering van de Successiewet 1956 werd opgemerkt. Principieel kiest de wetgever voor een verkrijgingsbelasting, maar omwille van de uitvoerbaarheid is het aanknopingspunt van de heffing anders. In een later stadium van de parlementaire behandeling benadrukte de staatssecretaris het karakter van de heffing:<sup>330</sup>

“Om dit algemene blokje af te ronden, maak ik twee opmerkingen, allereerst over de boedel- versus de verkrijgingsbelasting. Daarover is wat onduidelijkheid. De schenk- en erfbelasting zoals die hier ligt, is een verkrijgingsbelasting. In nagenoeg alle aspecten wordt aangesloten bij de verkrijging. De belasting wordt geheven bij de verkrijger. De tarieven en de vrijstelling worden toegepast per verkrijging en de hoogte van de tarieven en de vrijstelling is afhankelijk van de relatie van de verkrijger tot de overledene. Het aansluiten bij de persoon van de verkrijger past ook bij het uitgangspunt dat de belasting geheven wordt vanwege de draagkrachtvermeerdering van de verkrijger.”

In deze passage komt ook de samenhang naar voren tussen de typering van de erfbelasting als verkrijgingsbelasting en de rechtsgronden van de belasting. In hoofdstuk 2 is gebleken dat in de loop van de 20<sup>ste</sup> eeuw door de wetgever rechtsgronden zijn aangevoerd die zich richten op de positie van de verkrijger en diens verrijking. Daarbinnen past het ook de verkrijging te belasten. Uit de wetsgeschiedenis blijkt dus dat het de bedoeling van de wetgever is om erfbelasting te heffen over bepaalde verkrijgingen en dat de belasting zich toespitst op de positie van de verkrijger. Niet het nagelaten vermogen noch de overgang ervan, maar de verkrijging wordt in de heffing betrokken. Met deze

326. *Kamerstukken II* 1979/80, 16 016, nr. 7, blz. 31, *Kamerstukken II* 1981/82, 16 016, nr. 10, blz. 15, en *Kamerstukken II* 1981/82, 17 041, nr. 6, blz. 15.

327. *Handelingen II* 1980/81, 10, blz. 477.

328. Wet van 17 december 2009, *Stb.* 2009, 564.

329. *Kamerstukken II* 2008/09, 31 930, nr. 9, blz. 4-5. Zie ook: *Kamerstukken II* 2009/10, 31 930, nr. 38, blz. 6, en *Handelingen I* 2009/10, 13, blz. 452.

330. *Kamerstukken II* 2009/10, 31 930, nr. 40, blz. 28.

constatering is echter niet alles gezegd. Dat de verkrijger wordt belast voor zijn verkrijging wil niet zeggen dat het vermogen van de erflater en de overgang van dat vermogen niet relevant zijn. Om de verkrijger voor zijn verkrijging te kunnen belasten, is een van de vereisten dat de verkrijging aan de erflater kan worden toegerekend. Naast het verkrijgersperspectief kent de erfbelasting ook altijd een boedelperspectief. In par. 3.5.1 wordt dit element nader besproken.

Daarnaast is van belang dat de erfbelasting een tijdstipbelasting is. Bij de invoering van de Successiewet 1956 sprak de regering van het beginsel dat latere gebeurtenissen in het algemeen geen invloed hebben op de verschuldigdheid van erfbelasting.<sup>331</sup> De heffing richt zich op hetgeen is verkregen op het tijdstip van de verkrijging. Dit uitgangspunt werd in 1985 door de wetgever bevestigd.<sup>332</sup> In 2009 merkte de staatssecretaris tijdens de parlementaire behandeling eveneens op dat de erf- en schenkbelasting tijdstipbelastingen zijn.<sup>333</sup> Dit tijdstipkarakter is van belang om de overige voorwaarden scherp te kunnen afbakenen.<sup>334</sup> Het tijdstip van verkrijging hoeft overigens niet per se het tijdstip van overlijden te zijn, hoewel het tijdstip van overlijden wel bepalend is voor wat wel en niet onder het bereik van de erfbelasting kan worden geschaard (zie daarover verder par. 3.6.1).

### 3.3 GOEDEREN

#### 3.3.1 Voorwerp van de verkrijging

Nadat in 1598 in Holland en West-Friesland de erfbelasting was ingevoerd, werd het voorwerp van de heffing in fases uitgebreid (zie par. 2.2.2.1). Was aanvankelijk alleen de verkrijging van onroerende zaken en bepaalde rechten daarop belast, in de daaropvolgende decennia volgde heffing ter zake van verkregen erfpachten, tienden, obligaties en andere schuldvorderingen, aandelen in de Oost-Indische Compagnie en lijfrentes. In Zeeland gold een ander systeem en werden alle verkregen goederen, zowel onroerend als roerend, aan heffing onderworpen. Dat uitgangspunt werd ook gehanteerd in de Ordonnantie van Gogel en de latere Successiewet 1817. Beide regelingen hadden betrekking op alle verkregen goederen, ongeacht de aard van het goed.

Dit algemene toepassingsbereik van de erfbelasting geldt hier te lande nog steeds. In art. 1, eerste lid, SW 1956 is bepaald dat 'al wat' krachtens erfrecht wordt verkregen aan de belastingheffing is onderworpen. Ook in andere staten is toepassing van de erfbelasting op het gehele (verkregen) vermogen gemeengoed. Uit de in par. 3.2 gegeven definities van een 'inheritance tax' en 'estate tax' vloeit ook geen beperking voort tot bepaalde vermogensbestanddelen. Wel wordt in het reeds gememoreerde IFA-rapport melding gemaakt van talrijke objectieve

331. *Kamerstukken II* 1948, 915, nr. 3, blz. 27.

332. *Kamerstukken II* 1981, 17 041, C, blz. 8, en *Handelingen II* 1983/84, 92, blz. 5385.

333. *Kamerstukken II* 2009/10, 31 930, nr. 38, blz. 3.

334. Het tijdstipkarakter is minder vanzelfsprekend dan het lijkt. In het Zwitserse kanton Aargau sluit de heffing van erfbelasting aan bij hetgeen uiteindelijk na de verdeling wordt verkregen: par. 143 Steuergesetz, Kanton Aargau, Wet van 15 december 1998, 651.100.

vrijstellingen die in de erfbelastingen van de verschillende landen voorkomen. Deze zijn echter gebaseerd op “several different policy reasons” en doen dus geen afbreuk aan het algemene uitgangspunt.<sup>335</sup> Dat geldt ook voor Nederland, alwaar de objectieve vrijstelling voor ondernemingsvermogen (hoofdstuk IIIa van de wet) niet afdoet aan het uitgangspunt dat “verkrijgingen van vermogensbestanddelen met waarde in het economische verkeer (...) als gelijke gevallen worden aangemerkt, ongeacht of deze vermogensbestanddelen al dan niet als ondernemingsvermogen zijn aan te merken”.<sup>336</sup> Zelfs een vrijstelling voor de verkregen inboedel is in de wetsgeschiedenis afgewezen met het oog op het algemene toepassingsbereik van de erfbelasting.<sup>337</sup>

Het algemene karakter van de erfbelasting ligt ook in lijn met de rechtsgrond. Binnen een belasting die ziet op de overgang van goederen kan het logisch zijn om onderscheid te maken naar gelang de aard van een goed. Onroerende zaken nemen in het rechtsverkeer een belangrijke plaats in, zodat de door de staat verleende bescherming een hogere belasting kan rechtvaardigen. Dit principe is thans nog te zien in de overdrachtsbelasting, die alleen op onroerende zaken ziet. Binnen de sinds de 20<sup>ste</sup> eeuw door de wetgever gehuldigde rechtsgronden is echter geen plaats om slechts bepaalde goederen aan de heffing te onderwerpen. De draagkrachtvermeerdering van de verkrijger kan even goed worden veroorzaakt door de verkrijging van roerende zaken als door de verkrijging van onroerende zaken. Ook de andere rechtsgronden, zoals het buitenkansbeginsel, spitsen zich toe op de verrijking van de verkrijger.

### 3.3.2 Recht op inkomen?

De belasting ziet dus op ‘al wat’ wordt verkregen. Dit ruime uitgangspunt brengt met zich dat ook een recht op toekomstig inkomen aan de heffing van erfbelasting is onderworpen. Hierover is geregeld discussie geweest vanwege de mogelijke samenloop met de heffing van inkomstenbelasting. Toch heeft de wetgever meer dan eens duidelijk gemaakt dat de erfbelasting zowel op vermogen als op inkomensrechten ziet.

Toen in 1917 de schenkbelasting werd ingevoerd, pleitte een aantal Kamerleden ervoor om de schenkbelasting te beperken tot schenkingen waarmee erfbelasting wordt ontgaan. Daarvan is volgens hen alleen sprake als de schenkingen worden gedaan uit het vermogen en niet als wordt geschonken van het inkomen. Dit onderscheid werd door andere Kamerleden en de minister afgewezen. Een amendement waarin deze gedachte is vervat, werd dan ook verworpen.<sup>338</sup>

Bij de invoering van de Successiewet 1956 stelde de wetgever aanvankelijk voor om een vrijstelling op te nemen voor de situatie dat ten laste van de verkrijger

335. G. Maisto, ‘General Report’, in: *Cahiers de droit fiscal international: Death as a taxable event and its international ramifications* (Vol. 95b), Deventer: Kluwer 2010, blz. 30.

336. HR 22 november 2013, nr. 13/01622, BNB 2014/30, r.o. 3.3.2.

337. *Kamerstukken II* 1877/78, 126, nr. 5, blz. 13.

338. *Handelingen II* 1915/16, 92, blz. 2446-2451.

inkomstenbelasting wordt geheven over de verkrijging.<sup>339</sup> In dat geval achtte de minister het wenselijk dat de dubbele heffing ongedaan wordt gemaakt. Bij nota van wijziging werd de samenloopvrijstelling geschrapt. De minister achtte de vrijstelling vanuit een oogpunt van rechtszekerheid en in het kader van de vereenvoudigingsgedachte ongewenst.<sup>340</sup> Daarom werd voor dergelijke gevallen een vrijstelling van inkomstenbelasting opgenomen.<sup>341</sup> Wel werd de vrijstelling gehandhaafd voor lopende termijnen van inkomsten, omdat voor die gevallen de vrijstelling wel leidt tot vereenvoudiging.<sup>342</sup>

Vanuit de Kamer werd geopperd om ook rechten op periodieke uitkeringen (stamrechten) vrij te stellen van erfbelasting, nu de daaruit voortkomende periodieke uitkeringen eveneens zijn belast met inkomstenbelasting.<sup>343</sup> De minister bracht hiertegen in dat het object van de erfbelasting het stamrecht is, terwijl het object voor de inkomstenbelasting de termijnen zijn. Daarnaast zou een dergelijke vrijstelling afwijken van het beginsel dat erfbelasting wordt geheven over de waarde van alle verkregen vermogensbestanddelen. Tijdens de plenaire behandeling betoogde Hofstra dat de erfbelasting alleen het reële vermogen dat overgaat, moet treffen. Heffing over gekapitaliseerd toekomstig inkomen wijst hij af, omdat lijfrente en pensioen bij de verkrijger aan zware inkomstenbelasting zijn onderworpen, terwijl over kapitaal slechts de bescheiden vermogensbelasting is verschuldigd.<sup>344</sup> Het is naar zijn mening een gezond uitgangspunt om naar een regeling te streven, die vermijdt dat dezelfde bedragen zowel door de erfbelasting als door de inkomstenbelasting worden getroffen. De uitkomst van het debat was dat voor lijfrente en pensioen andere, hogere, vrijstellingen gingen gelden.<sup>345</sup> Het beginsel dat de erfbelasting ziet op de waarde van alle verkregen vermogensbestanddelen, ook stamrechten, werd echter gehandhaafd.

Tijdens de parlementaire behandeling in 1981 ging de regering opnieuw in op de samenloop tussen erfbelasting en inkomstenbelasting. Daarbij sloot zij zich aan bij de afweging die bij de totstandkoming van de Successiewet 1956 was gemaakt:<sup>346</sup>

“Met betrekking tot de complexe materie van samenloop van successierecht en inkomstenbelasting merken wij op dat deze bij de parlementaire behandeling van de Successiewet 1956 uitgebreid aan de orde is geweest. Bij die gelegenheid is de vraag in overweging geweest of het uit een oogpunt van rechtszekerheid en in het kader van de vereenvoudigingsgedachte aanbeveling verdiende te streven naar een algemene vrijstelling ter voorkoming van dubbele heffing van successierecht en inkomstenbelasting. Die vraag is toen ontkennend beantwoord. Wij menen dat er thans onvoldoende aanleiding is om op deze afweging terug te komen, ook al omdat de toen naar voren gebrachte bezwaren van een algemene vrijstelling nog steeds onverkort gelden.”

339. Art. 32, ten 10°, van het ontwerp van wet: *Kamerstukken II 1948*, 915, nr. 2, blz. 5.

340. *Kamerstukken II 1953/54*, 915, nr. 5, blz. 4.

341. *Kamerstukken II 1953/54*, 915, nr. 6, blz. 8.

342. *Kamerstukken II 1954/55*, 915, nr. 10, blz. 6-7, en *Handelingen II 1955/56*, 60, blz. 862-863.

343. *Kamerstukken II 1949/50*, 915, nr. 4, blz. 33.

344. *Handelingen II 1955/56*, 52, blz. 682.

345. *Handelingen II 1955/56*, 60, blz. 863-865.

346. *Kamerstukken II 1981/82*, 17 041, nr. 6, blz. 12.

Daarnaast wees de regering op de mogelijkheid die sinds 1981 in de wet is opgenomen om de latente inkomstenbelasting in mindering te brengen op de waarde van het vermogen.<sup>347</sup> Tevens werd in deze periode de ‘sluisgedachte’ naar voren gebracht:<sup>348</sup>

“Is het vermogen aangegroeid door middel van bespaard inkomen (bij voorbeeld vergoeding voor verrichte arbeid of interest), dan is over die besparing inkomstenbelasting betaald. Het komt ons redelijk voor om, wanneer vermogen aangroeit door een erfrechtelijke verkrijging, ook deze aangroei de sluis van een belasting te laten passeren.”

Binnen de sluisgedachte kan het niet anders dan dat ook een recht op toekomstig inkomen wordt belast met erfbelasting voor de waarde op het tijdstip van de verkrijging. Het betreffende vermogensrecht komt vervolgens voor die waarde het vermogen van de belastingplichtige binnen, waarna fluctuaties worden belast met inkomstenbelasting. Om dubbele heffing te voorkomen, is dus wel vereist dat de verkrijger voor de heffing van inkomstenbelasting een verkrijgingsprijs mag hanteren die gelijk is aan de waarde waarover hij erfbelasting heeft betaald. Binnen de winstsfeer en de aanmerkelijkbelangregeling wordt een dergelijke step-up ook verleend. Voor bepaalde periodieke uitkeringen, zoals pensioeninkomen, kan gelden dat de uitkeringen integraal in box 1 worden belast. Die heffing hangt dan echter samen met de gefaciliteerde opbouw van het inkomensrecht, die eerder heeft plaatsgevonden. In wezen wordt een latente belastingschuld van de erflater voldaan. Van dubbele heffing over de draagkrachtvermeerdering van de verkrijger is geen sprake.

Dijkstra meent dat samenloop met de inkomstenbelasting zich wel voordoet, als in het kader van de vererving van een IB-onderneming of aanmerkelijkbelangaandelen de inkomstenbelastingclaim wordt doorgeschoven naar de verkrijger.<sup>349</sup> Hij stelt voor om dergelijke vermogensbestanddelen vrij te stellen van erfbelasting voor het bedrag van de betreffende claim. Volgens Dijkstra is heffing in dergelijke situaties niet terecht, omdat de draagkrachtvermeerdering ook met inkomstenbelasting wordt getroffen. Dat is echter een onjuiste voorstelling van zaken. De doorschuiffaciliteiten voorzien er in dat over de draagkrachtvermeerdering van de erflater niet direct hoeft te worden afgerekend teneinde de continuïteit van de onderneming niet in gevaar te brengen.<sup>350</sup> De erfbelasting treft echter de draagkrachtvermeerdering van de verkrijger en die is gelijk aan de waarde in het economische verkeer van de verkrijging. Van Vijfeijken merkt terecht op dat als geen erfbelasting wordt geheven, doorschuiving meebrengt dat de draagkrachtvermeerdering van de erflater bij de erfgenaam wordt afgerekend, maar diens draagkrachtvermeerdering definitief buiten de heffing blijft.<sup>351</sup> Dat de verkrijger de belastingclaim van de erflater overneemt,

347. Wet van 17 december 1980, *Stb.* 1980, 686.

348. *Kamerstukken II* 1979/80, 16 016, nr. 3, blz. 17.

349. C.G. Dijkstra, ‘Dubbele belasting door samenloop van inkomsten- en successiebelasting?’, *WPNR* (2008) 6757, blz. 447-449.

350. *Kamerstukken II* 2010/11, 32 401, nr. 7, blz. 21-24.

351. I.J.F.A. van Vijfeijken, ‘Contouren voor een nieuwe Successiewet’, *WPNR* (2004) 6576, par. 3.3.

heeft slechts invloed op de waardering, hetgeen ook terecht in art. 20, vijfde en zesde lid, SW 1956 is geregeld.

### 3.3.3 Verkrijging van goederen

De erfbelasting ziet dus op ‘al wat’ wordt verkregen. Het begrip ‘al wat’ is nogal vaag. Daarom kan beter worden aangesloten bij de definitie van het begrip ‘goed’ in het civiele recht. De heffing van erfbelasting bevindt zich immers in de sfeer van het vermogensrecht.<sup>352</sup> Het ligt dan ook in de rede dat de belasting met betrekking tot het voorwerp van de verkrijging aansluiting zoekt bij het vermogensrecht. In de literatuur wordt bij de beschrijving van het voorwerp van de erfbelasting eveneens het civielrechtelijke begrip ‘goederen’ tot uitgangspunt genomen.<sup>353</sup> Op deze manier sluit het belastbare feit ook aan bij aanverwante wetgeving, hetgeen in overeenstemming is met het beginsel van onderlinge afstemming.

Onder goederen worden zowel zaken als vermogensrechten verstaan (art. 3:1 BW). Zaken zijn voor menselijke beheersing vatbare stoffelijke objecten (art. 3:2 BW). De wettelijke omschrijving van vermogensrechten is veel ruimer. Het gaat om rechten die, hetzij afzonderlijk hetzij tezamen met een ander recht, overdraagbaar zijn, of er toe strekken de rechthebbende stoffelijk voordeel te verschaffen, ofwel verkregen zijn in ruil voor verstrekt of in het vooruitzicht gesteld stoffelijk voordeel (art. 3:6 BW). Onder vermogensrechten vallen bijvoorbeeld ook vergunningen en andere aan het publiekrecht ontleende bevoegdheden die een zekere geldswaarde vertegenwoordigen. Verder kan worden gedacht aan wilsrechten waaraan geldelijke waarde toekomt. Goodwill kan naar de heersende mening niet als een vermogensrecht worden aangemerkt, maar heeft wel invloed op de waardering van de betreffende onderneming. Goodwill is vermogensrechtelijk dus wel relevant.<sup>354</sup>

Vanwege het zeer ruime begrip ‘vermogensrechten’ laat het zich moeilijk denken dat nog geen vermogensrecht is verkregen, maar al wel heffing van erfbelasting zou moeten plaatsvinden. Van een verkregen waarde kan dan immers nog geen sprake zijn. Schuttevâer en Zwemmer nemen ook het civielrechtelijke vermogensbegrip tot uitgangspunt en constateren vervolgens dat er fiscaalrechtelijke beperkingen bestaan met betrekking tot de waarde en het moment van de verkrijging.<sup>355</sup> In fiscalibus komt het te belasten voordeel inderdaad niet altijd op hetzelfde tijdstip op als de verkrijging van het goed. Hierbij gaat het echter altijd om extra voorwaarden die de belastbaarheid uit- of afstellen.

352. Vgl. *Handelingen II* 1955/56, 52, blz. 684.

353. R.T.G. Verstraaten, *De Nederlandse successiebelastingen*, Arnhem: Gouda Quint 1999, blz. 31, en C.J.M. Martens en F. Sonneveldt, *Wegwijs in de Successiewet*, Den Haag: Sdu Uitgevers 2014, blz. 30.

354. Zie voor een overzicht: S.E. Bartels en A.I.M. van Mierlo (m.m.v. H.D. Ploeger), *Mr. C. Assers Handleiding tot de beoefening van het Nederlands Burgerlijk Recht. 3. Vermogensrecht algemeen. Deel IV. Algemeen goederenrecht*, Deventer: Kluwer 2013, blz. 1-8.

355. H. Schuttevâer en J.W. Zwemmer, *De Nederlandse successiewetgeving*, Deventer: Kluwer 1998, blz. 51.



Er is dan ook eerder sprake van de verkrijging van een goed dan van een belaste verkrijging voor de heffing van erfbelasting. Daarmee geeft aansluiting bij het begrip goed in de zin van art. 3:1 BW geen problemen. De beperkingen die fiscaal op dit vermogensbegrip worden aangebracht, worden in par. 3.6 uitgewerkt. Daar bespreek ik ook nader de samenloop met de inkomstenbelasting. Voor zover de erfbelasting een ander vermogensbegrip hanteert dan de inkomstenbelasting, kan dit immers effect hebben op die samenloop.

### 3.4 TEN GEVOLGE VAN OVERLIJDEN

#### 3.4.1 Uyt saecke des doots

Reeds in 1598 werd aan de heffing van erfbelasting in de landen Holland en West-Friesland de voorwaarde verbonden dat het een verkrijging betrof “uyt saecke des doots”.<sup>356</sup> Heden ten dage spreekt art. 1, eerste lid, onder 1°, SW 1956 eveneens van een verkrijging “door het overlijden”.<sup>357</sup> Internationaal wordt het verband met overlijden eveneens als wezenskenmerk van een erfbelasting gezien. In art. 2 OESO-Successiemodelverdrag 1982 worden als “taxes on estates and inheritances” aangemerkt “taxes imposed by reason of death in the form of taxes on the corpus of the estate, of taxes on inheritances, of transfer duties, or of taxes on donationes mortis causa”. Hiervan worden de schenkbelastingen onderscheiden, die worden omschreven als “taxes imposed on transfers inter vivos only because such transfers are made for no, or less than full, consideration”. Opvallend is dat in deze omschrijvingen een strikt onderscheid wordt gemaakt tussen schenkingen inter vivos en schenkingen mortis causa.

Hoewel het derhalve vanzelfsprekend lijkt om bij de heffing van erfbelasting als voorwaarde te stellen dat de verkrijgingen hun oorzaak vinden in het overlijden, hoeft dat niet het geval te zijn. In 1716 werden in Holland en West-Friesland ook de “gifte onder de Levende” onder het belastbare feit voor de erfbelasting gebracht.<sup>358</sup> En anders dan de definities uit het OESO-Successiemodelverdrag 1982 doen vermoeden, worden in sommige landen schenkingen tijdens leven enkel belast met erfbelasting. Meestal wordt een termijn gesteld van een aantal jaren tot het tijdstip van overlijden. Schenkingen die binnen die termijn worden gedaan, worden belast met erfbelasting, hoewel dergelijke schenkingen niet noodzakelijkerwijs in verband staan met het overlijden. Zo kent het Verenigde Koninkrijk, waar in principe een transfer tax geldt bij overlijden, een termijn van zeven jaar.<sup>359</sup> België gaat uit van drie jaar en voor bepaalde goederen van zeven jaar.<sup>360</sup> Ook in België bestaat geen schenkbelasting en kunnen schenkingen tijdens leven alleen worden onderworpen aan een

356. Art. 3 Ordonnantie van 22 december 1598, *Groot-Placaetboek I*, 's Gravenhage 1658, blz. 1954-1955.

357. Gesteld kan worden dat de zinsnede ‘door het overlijden’ onderdeel is van het woonplaatsvereiste, zodat daarin geen zelfstandige voorwaarde kan worden gelezen. Mocht dat al het geval zijn, dan blijkt uit de voorwaarde ‘krachtens erfrecht’ reeds dat het overlijden oorzaak van de verkrijging moet zijn.

358. Art. 1 Ordonnantie van 20 oktober 1716, *Groot-Placaetboek V*, 's Gravenhage 1725, blz. 1117.

359. Section 3A, par. 4, Inheritance Tax Act 1984, Wet van 31 juli 1984, Chapter 51.

360. Art. 7 Wetboek der Successierechten, Wet van 31 maart 1936, *Belgisch Staatsblad* 1936, 2403, laatstelijk gewijzigd bij Wet van 6 december 2013, *Belgisch Staatsblad* 2013, 1543.

registratierecht. In het Zwitserse kanton Luzern wordt de afwezigheid van een schenkbelasting opgevangen met een samenteltermijn van vijf jaar.<sup>361</sup>

Er zijn dus grofweg twee systemen denkbaar om schenkingen tijdens leven in de heffing te betrekken. In theorie kunnen deze systemen als volgt worden onderscheiden:

1. Schenkingen tijdens leven worden alleen belast indien daarmee erfbelasting wordt ontgaan. Dit systeem gaat ervan uit dat het niet wenselijk is om deze schenkingen eo ipso in de heffing te betrekken. Voor de heffing van erfbelasting daarentegen is wel een rechtsgrond. Om te voorkomen dat de grondslag van deze heffing door het doen van schenkingen tijdens leven wordt uitgehold, worden deze schenkingen onder omstandigheden met erfbelasting belast. Er kunnen allerlei redenen zijn om wel erfbelasting te willen heffen, maar de heffing van een afzonderlijke schenkbelasting onwenselijk te vinden. Het meest principiële bezwaar is dat een schenking volledig in de privésfeer plaatsvindt en dat belastingheffing daarom een ongerechtvaardigde inbreuk maakt op de vrijheid van een ieder om tijdens zijn leven over zijn vermogen te beschikken. Dit is anders bij een vererving, omdat de staat de overgang krachtens erfrecht reguleert. Ook kan worden gesteld dat vrijgevigheid een deugd is, die niet door belastingheffing ontmoedigd moet worden.<sup>362</sup>
2. Schenkingen tijdens leven worden integraal in de heffing betrokken op basis van een eigen rechtsgrond. In dit systeem wordt een zelfstandige schenkbelasting geheven, die geen afgeleide is van de erfbelasting. De reikwijdte van de belasting op schenkingen is dan ook veel ruimer. De focus ligt niet op de verkleining van het vermogen van een toekomstige erflater, maar op het voordeel dat aan de verkrijger toekomt. Een dergelijke benadering past binnen een belastingstelsel, waarbij de draagkrachtvermeerdering van de belastingplichtige een belangrijk aanknopingspunt voor heffing is. Of die vermeerdering voortspuit uit een erfenis of gift is dan niet relevant.

In systeem 1 ziet het belastbare feit voor de erfbelasting ook op bepaalde schenkingen tijdens leven. In systeem 2 worden schenkingen tijdens leven aan een eigen belasting onderworpen en bestaat dus geen reden hierover erfbelasting te heffen. Om de reikwijdte van het belastbare feit te kunnen vaststellen, is het dus noodzakelijk om te weten welke benadering door de Nederlandse wetgever wordt gevolgd.

### 3.4.2 Onderscheid met de schenkbelasting

De heffing van erfbelasting over giften inter vivos, die aan het einde van de 18<sup>de</sup> eeuw in Holland en West-Friesland nog gegolden had<sup>363</sup>, keerde aan het begin van de 19<sup>de</sup> eeuw bij de invoering van een algemene erfbelasting niet meer terug.

361. Par. 6, eerste lid, Gesetz betreffend die Erbschaftssteuern, Kanton Luzern, Wet van 27 mei 1908, SRL 630.

362. Vgl. voor een overzicht van de voors en tegens van een belastingheffing op schenkingen: H. Schuttevaer en J.W. Zwemmer, *De Nederlandse successiewetgeving*, Deventer: Kluwer 1998, blz. 139-140.

363. Art. 1 Ordonnantie van 11 maart 1723, *Groot-Placaetboek VI*, 's Gravenhage 1746, blz. 1024.

Gezien de rechtsgronden die in de 19<sup>de</sup> eeuw ten grondslag aan de erfbelasting werden gelegd, verwondert dit niet. De erfbelasting werd voornamelijk gerechtvaardigd vanwege de bescherming die de staat verleent, zodat de erflater ook na zijn dood over zijn vermogen kan beschikken (zie par. 2.3.2). Binnen die gedachte past het niet om ook schenkingen te belasten. Een schenking is immers een vermogensovergang in de privésfeer, waarbij regulering van overheidswege geen rol speelt.

In 1897 werden schenkingen tijdens leven in beperkte mate aan de heffing van erfbelasting onderworpen.<sup>364</sup> Op grond van art. 8 SW 1859 werden schenkingen binnen 180 dagen van het overlijden gedaan geacht krachtens erfrecht te zijn verkregen.<sup>365</sup> Hierbij werd echter wel benadrukt dat de invoering van de bepaling aan het uitgangspunt van de erfbelasting geen afbreuk deed.<sup>366</sup>

“De bepaling van artikel 8 is alleen gericht tegen schenkingen door den overledene in den allerlaatsten tijd van zijn leven gedaan met het kennelijk doel om het geschonkene aan het successierecht te onttrekken. Men verlieze niet uit het oog, dat de belasting geheven wordt van bij het overlijden nagelaten, niet van bij het leven weggeschonken goederen en voorts dat het niet in de bedoeling ligt en ook niet zou mogen liggen, om door eene wettelijke regeling het bij het leven vrij beschikken over het vermogen te belemmeren.”

Eerder tijdens de parlementaire behandeling werd al duidelijk gemaakt dat de schatkist wel aanspraak heeft op erfbelasting, berekend over hetgeen de erflater bij zijn overlijden had en dus naliet, maar niet op belasting van al wat hij zou hebben nagelaten, wanneer hij zuinig of minder milddadig ware geweest.<sup>367</sup> In het zicht van overlijden gedane schenkingen werden beschouwd als legaten en op die grond in de heffing betrokken.

In 1917 vond een kentering plaats met de invoering van een zelfstandige schenkbelasting.<sup>368</sup> De wetgever gaf aan daarmee de verkrijging door schenking gelijk te stellen met de verkrijging krachtens erfrecht en legaat.<sup>369</sup> Wel heeft hij ervoor gekozen om de schenkbelasting afzonderlijk te heffen en schenkingen dus niet te behandelen als een onderdeel van de erfbelasting. De wetgever meent dat het beter is om ficties zoveel mogelijk te vermijden. Daarnaast maakt een aparte heffing het makkelijker om afwijkende bepalingen op te nemen met betrekking tot vrijstellingen en de formele vereisten.<sup>370</sup> Hoewel ook het tegengaan van ontgaansmogelijkheden een motief voor de invoering van de schenkbelasting is, is het hoofdmotief het belasten van de bevoordeling,

364. Wet van 24 mei 1897, *Stb.* 1897, 154.

365. Een gelijke regeling is thans opgenomen in art. 12 SW 1956.

366. *Kamerstukken II* 1895/96, 35, nr. 1, blz. 4. In de memorie van antwoord sloot de regering zich hierbij aan: *Kamerstukken II* 1896/97, 15, nr. 1, blz. 2.

367. *Kamerstukken II* 1894/95, 215, nr. 3, blz. 5.

368. Wet van 20 januari 1917, *Stb.* 1917, 189.

369. *Kamerstukken II* 1915/16, 210, nr. 3, blz. 11.

370. De keuze voor een separate schenkbelasting werd toegelicht in de memorie van toelichting bij een wetsvoorstel dat door de Eerste Kamer werd verworpen (*Handelingen I* 1916/17, 8, blz. 89). De hoofdlijnen van het wetsvoorstel dat wel werd aangenomen, zijn echter gelijk aan die van het eerste voorstel (*Kamerstukken II* 1916/17, 324, nr. 3, blz. 10).

ongeacht het motief van de schenking.<sup>371</sup> Daarmee stemde de wetgever niet in met het standpunt van sommige Kamerleden dat heffing van schenkbelasting alleen op zijn plaats is als vermogen wordt weggeschonken om erfbelasting te ontgaan.<sup>372</sup>

Tijdens de plenaire behandeling in de Tweede Kamer gaf de minister aan dat de invoering van de schenkbelasting wel degelijk ten doel heeft fraude tegen te gaan.<sup>373</sup> Kamerlid De Savornin Lohman leidde hieruit af dat de heffing van schenkbelasting moet worden beperkt tot situaties waarin een verband bestaat tussen de schenking en vermindering van het erfdeel. Dit zou naar zijn idee moeten betekenen dat een vrijstelling gaat gelden voor giften waarbij aan ontduiking van erfbelasting niet kan worden gedacht.<sup>374</sup> Ook andere Kamerleden opperden dat de schenkbelasting beperkt moet blijven tot gevallen waarin het ontgaan van erfbelasting is beoogd.<sup>375</sup> De minister verzette zich echter tegen deze gedachte. Hoewel hij niet ontkende dat het voorkomen van het ontgaan van erfbelasting een belangrijke aanleiding is voor de invoering van de schenkbelasting, betoogde hij dat dit niet de enige grondslag is:<sup>376</sup>

“Er is voorts een sterke aanval gedaan door den geachten afgevaardigde uit Goes. Deze zegt, dat het in het geheel niet past in mijn systeem, omdat ik tot systeem maak, dat de schenking wordt belast uitsluitend tot het voorkomen van ontduiking der successierechten. Dit is tot op zekere hoogte waar, maar ik heb gezegd: om ontduiking te voorkomen moeten wij het successierecht ook op liberaliteiten onder de levenden toepassen, en ik heb den geachten afgevaardigde uit Goes al bij de algemeene beschouwingen gezegd: mijn grondslag voor het successierecht is het voordeel, dat de begiftigde krijgt én dat ik beschouw als een inkomen voor dat jaar. Als men dus vraagt waarom men over de gelden, waarover men beschikt door schenking, moet betalen, zeg ik, dat men daarvoor niet heeft te betalen en alleen heeft mede te deelen, aan wien men geld weggegeven heeft.

De wet gaat geheel uit van het denkbeeld dat door den verkrijger betaald wordt. De vraag is dus: moet iemand die een zeker inkomen krijgt op de een of andere wijze over dat inkomen betalen? Ja, zeggen wij, als hij dat inkomen krijgt uit erfenis of legaat. Ja, zeg ik, wanneer hij dat inkomen krijgt uit een gift van een ander.”

Verderop herhaalde de minister dat de schenkbelasting niet alleen is ingevoerd om het ontgaan van erfbelasting tegen te gaan.<sup>377</sup> Een amendement dat de reikwijdte van de schenkbelasting sterk beperkte, werd door de Tweede Kamer verworpen.<sup>378</sup> Het merendeel van de Tweede Kamer stemde daarmee in met de reikwijdte van de schenkbelasting, zoals door de minister verwoord. In de Eerste Kamer ging de minister nogmaals uitgebreid in op de heffing van schenkbelasting:<sup>379</sup>

371. Kamerstukken II 1915/16, 210, nr. 7, blz. 74.

372. Kamerstukken II 1915/16, 210, nr. 6, blz. 65.

373. Handelingen II 1915/16, 90, blz. 2386.

374. Handelingen II 1915/16, 92, blz. 2434.

375. Handelingen II 1915/16, 92, blz. 2437-2438.

376. Handelingen II 1915/16, 92, blz. 2435.

377. Handelingen II 1915/16, 92, blz. 2448.

378. Handelingen II 1915/16, 92, blz. 2448 en 2451.

379. Kamerstukken I 1916/17, 210, memorie van antwoord, blz. 55.

“Het is waar, dat het schenkingsrecht niet uitsluitend is ingevoerd om ontduiking van successierechten tegen te gaan, al zoude het recht wellicht niet zijn voorgesteld, indien niet de verhooging van het tarief der successierechten beslist genoopt had om de quaestie der schenkingen onder het oog te zien. Doel is mede om geld voor de schatkist te krijgen. En ook uit dit oogpunt is het schenkingsrecht — mits met ruime vrijstellingen — allerminst onverdedigbaar. Er bestaat feitelijk geen verschil tusschen verkrijgingen om niet uit het bezit van een ander bij het leven en gelijke verkrijgingen bij overlijden. Wat ook de grond zij, waarop men dusdanige verkrijgingen belast, in elk geval geldt hij zoowel bij die van de warme hand als bij die na overlijden. Vastgehouden wordt dan ook ten volle aan het beginsel, dat de begiftigde wordt belast, omdat hij iets verkrijgt.”

Uit de wetsgeschiedenis blijkt derhalve dat de Nederlandse wetgever heeft gekozen voor systeem 2 (schenkingen tijdens leven worden aan een eigen belasting onderworpen). In de literatuur wordt deze conclusie onderschreven. In de Sprenger van Eyk wordt gesteld dat de schenkbelasting niet louter een regeling is om besparing van erfbelasting door schenkingen onder de levenden tegen te gaan, maar dat de schenkbelasting de schenking op grond van haar eigen karakter tot object van belastingheffing maakt.<sup>380</sup> Klaassen stelt voorop dat verwerving bij wijze van schenking onder de levenden economisch grote overeenkomst vertoont met verkrijging van een erfenis of legaat.<sup>381</sup> De grond voor heffing kan dan ook worden gevonden in de plotselinge vermogensvermeerdering die de begiftigde ondervindt. Pas in de tweede plaats noemt Klaassen het tegengaan van ontgaansmogelijkheden als motief voor de heffing van schenkbelasting. Dezelfde gedachtegang is te lezen bij Schuttevâer en Zwemmer.<sup>382</sup> De keuze voor systeem 2 past ook binnen de ontwikkeling in het denken over de rechtsgrond van de erfbelasting, zoals in hoofdstuk 2 geschetst.

Het is dus de bedoeling van de Nederlandse wetgever om schenkingen tijdens leven onder het bereik van een separate schenkbelasting te brengen. Dit betekent dat onder het belastbare feit van de erfbelasting alleen de verkrijging van goederen ten gevolge van overlijden valt te scharen. Daarmee sluit de wetgever aan bij het onderscheid, zoals dat wordt gemaakt in het OESO-Successiemodelverdrag 1982. De erfbelasting wordt geheven ‘by reason of death’, oftewel ter zake des doods. Dit betekent overigens niet dat de reden voor de schenking relevant is. Uit de wetsgeschiedenis blijkt dat de schenkbelasting even goed ziet op schenkingen die worden gedaan ter besparing van erfbelasting. Dat een schenking wordt gedaan met het oog op het overlijden maakt dus nog niet dat ter zake des doods wordt verkregen. Daarvoor zijn de kenmerken van de verkrijging zelf bepalend.

In de meeste gevallen is duidelijk of een verkrijging ten gevolge van het overlijden plaatsvindt. Ingeval bijvoorbeeld verkregen wordt op grond van een uiterste wilsbeschikking is evident dat aan deze voorwaarde is voldaan. De

380. J.P. Sprenger van Eyk, *De wetgeving op het recht van successie (bewerking door B.J. de Leeuw)*, 's-Gravenhage: Martinus Nijhoff 1930, blz. 55.

381. J.G. Klaassen, *De Successiewet*, Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink 1936, blz. 434-435.

382. H. Schuttevâer en J.W. Zwemmer, *De Nederlandse successiewetgeving*, Deventer: Kluwer 1998, blz. 139-140.

aanspraak op het verkregene ontstaat dan op het tijdstip van overlijden en als gevolg van het overlijden. De huur die een erfgenaam ontvangt vanwege de verhuur van een door hem geërfd pand, valt echter niet onder het bereik van de erfbelasting. Hoewel gesteld kan worden dat de ontvangst van de huur uiteindelijk het gevolg is van het overlijden van de erflater, is de aanspraak op de huuropbrengst niet verkregen op het tijdstip van overlijden. Omdat de erfbelasting een tijdstipbelasting is (zie par. 3.2.2), wordt met deze latere verkrijging geen rekening gehouden. Voor verkrijgingen die op overlijdensdatum plaatsvinden, leidt de voorwaarde ‘ten gevolge van overlijden’ in combinatie met het tijdstipkarakter van de erfbelasting dus tot duidelijke uitkomsten.

Ten aanzien van verkrijgingen die zijn gebaseerd op rechtshandelingen tijdens leven kan wel discussie ontstaan. Ter illustratie kan worden gewezen op het verschil in reikwijdte tussen de schenkbelastingen die binnen de Zwitserse Federatie worden geheven. Zo is in het kanton Basel-Stadt geëxpliciteerd dat voorschotten op de erfenis en andere schenkingen tijdens leven aan toekomstige erfgenamen onder het belastbare feit van de schenkbelasting vallen.<sup>383</sup> In het kanton Jura daarentegen worden voorschotten op de erfenis juist aangemerkt als schenking ter zake des doods en uit dien hoofde met erfbelasting getroffen.<sup>384</sup>

De vraag rijst dan ook in welke situaties de verkrijging op grond van een rechtshandeling tijdens leven ‘ten gevolge van overlijden’ plaatsvindt en dus onder de reikwijdte van de erfbelasting valt en wanneer sprake is van een verkrijging tijdens leven, die onder het bereik van de schenkbelasting valt.<sup>385</sup> Hiervoor is een nadere omschrijving en afbakening van de voorwaarde noodzakelijk. Dat vloeit voort uit de eis dat het belastbare feit duidelijk en nauwkeurig moet zijn. De vage norm ‘ten gevolge van overlijden’ moet worden geconcretiseerd. Hierna bespreek ik twee voorstellen waarin deze norm nader wordt ingevuld. Allereerst ga ik in op het voorstel van de werkgroep-Moltmaker op dit punt (par. 3.4.3). Vervolgens put ik inspiratie uit de Romeinse erfbelasting (par. 3.4.4).

### 3.4.3 Werkgroep-Moltmaker

#### 3.4.3.1 *Voorstel werkgroep*

De werkgroep-Moltmaker is in maart 1999 ingesteld door de Staatssecretaris van Financiën met als opdracht een onderzoek in te stellen naar de modernisering van de successiewetgeving. In haar rapport uit 2000 komen verschillende onderwerpen aan de orde, waaronder de fictiebepalingen.<sup>386</sup> De werkgroep heeft getracht deze bepalingen zoveel mogelijk in enkele korte formuleringen te vatten. Zo doet de werkgroep onder andere een voorstel voor samenvoeging van de ficties die destijds in art. 7, 9 en 11 SW 1956 waren opgenomen. Het gaat om rechtshan-

383. Par. 122, tweede lid, Gesetz über die direkten Steuern, Kanton Basel-Stadt, Wet van 12 april 2000, 640.100.

384. Art. 2, derde lid, Loi sur l'impôt de succession et de donation, Canton Jura, Wet van 13 december 2006, 642.1.

385. Heffing van erfbelasting respectievelijk schenkbelasting vindt uiteraard enkel plaats als de rechtshandeling ook aan de overige voorwaarden voor heffing voldoet.

386. Werkgroep modernisering successiewetgeving, *De warme, de koude en de dode hand (rapport van 13 maart 2000)*, 's-Gravenhage: Ministerie van Financiën 2000, par. 7.

delingen die een erflater tijdens leven verricht, maar waarvan de uitvoering of werking verband houdt met zijn overlijden. De werkgroep stelt voor om in dergelijke gevallen erfbelasting te heffen conform de volgende norm:

“Artikel 2.1

1. Successiebelasting wordt geheven ter zake van hetgeen wordt verkregen:

a. (...)

b. krachtens een door een erflater als bedoeld in onderdeel a verrichte rechtshandeling, welke rechtens of feitelijk werking heeft binnen een jaar vóór of bij diens overlijden of een daarmee verband houdend tijdstip;

(...)

2. Als werking in de zin van het eerste lid, onderdeel b, wordt niet beschouwd: a. het enkel vervallen van een vruchtgebruik of periodieke uitkering een jaar voor of bij het overlijden of een daarmee verband houdend tijdstip;

b. het enkele feit, dat een tijdens het leven van de erflater te zijnen laste ontstane, niet opeisbare of in feite niet opgeëiste vordering bij zijn overlijden wordt vereffend, mits de erflater tijdens zijn leven over die vordering een normale rente heeft betaald.”

### 3.4.3.2 Eenjaarstermijn

Allereerst valt op dat de werkgroep pleit voor een algemene eenjaarstermijn, waarbinnen verkrijgingen worden belast met erfbelasting. Deze termijn dient als vervanging van de huidige periode van 180 dagen voor het overlijden.<sup>387</sup> De werkgroep kiest voor een periode van een jaar, omdat voor schenkingen in het zicht van het overlijden, mede gelet op de huidige stand van de medische wetenschap, een periode van 180 dagen niet steeds lang genoeg lijkt te zijn.<sup>388</sup> Met de eenjaarstermijn wordt de intentie dat in het zicht van overlijden een rechtshandeling is verricht geobjectiveerd.<sup>389 390</sup> De toelichting van de werkgroep-Molmaker duidt daar ook op. Kennelijk kan volgens de werkgroep de erflater door de voortschrijdende medische wetenschap zijn overlijden langer uitstellen en is er dus een langere periode om ‘in het zicht van overlijden’ schenkingen te doen.

Naar mijn mening is er geen grond om verkrijgingen tijdens leven met erfbelasting te treffen om het enkele feit dat de rechtshandeling is verricht in het zicht van overlijden. Dat de reden voor een schenking het (naderend) overlijden is, is niet een omstandigheid die naar de bedoeling van de wetgever tot heffing van erfbelasting moet leiden. Dat is immers juist een van de redenen voor de invoering van de schenkbelasting geweest (zie ook par. 3.4.2). Voor een

387. Deze termijn komt niet alleen terug in de samentelbepaling van art. 12 SW 1956, maar ook in art. 10, vierde lid, onderdeel b, SW 1956.

388. Van Vijfeijken merkt op dat ook in vergelijking met de ons omringende landen de termijn van 180 dagen betrekkelijk kort is: I.J.F.A. van Vijfeijken, *Fictieve verkrijgingen in de Successiewet 1956*, Deventer: Kluwer 2013, par. 17.2.

389. Dat is ook de bedoeling van de 180-dagetermijn: *Handelingen II* 1896/97, 48, blz. 913-917.

390. In het verleden is in de Verenigde Staten een bepaling gehanteerd op grond waarvan samentelling plaatsvond van schenkingen ‘in contemplation of death’. Tijdens de parlementaire behandeling bij de invoering van de Successiewet 1956 werd opgemerkt dat een dergelijk systeem, waarbij voor iedere schenking een onderzoek wordt gevraagd naar het motief van de schenking, bij de uitvoering tot grote moeilijkheden en veel onzekerheid leidt (*Kamerstukken II* 1953/54, 915, nr. 5, blz. 8). Dat was kennelijk geen slechte analyse, want heden ten dage kent de Federal Estate Tax geen subjectief criterium meer.

samenteltermijn is dan ook geen plaats. Als de verkrijging volledig tijdens het leven van de erflater tot stand is gekomen, heeft de verkrijging geen kenmerken die verband houden met het overlijden. Heffing van erfbelasting zou dan niet aan de orde moeten zijn.

Uiteraard beoogt de samenteltermijn belastingontwijking tegen te gaan. Na de invoering van de schenkbelasting in 1917 is de ratio van de samenteltermijn dat de erflater anders in het zicht van overlijden schenkingen kan doen teneinde de tariefprogressie te frustreren.<sup>391</sup> Daarnaast kan zodoende worden tegengegaan dat geprofiteerd wordt van de vrijstellingen voor de schenkbelasting. Het schrappen van de samenteltermijn zou dus mogelijkheden voor belastingbesparing bieden, hetgeen op gespannen voet staat met een doeltreffende regeling waarbij het budgettaire belang vooropstaat.

Eventuele ontwijkingsmogelijkheden vloeien echter niet voort uit een te beperkt belastbare feit voor de erfbelasting, maar zijn het gevolg van de jaarsgewijze toepassing van het tarief en de vrijstellingen voor de schenkbelasting. Verruiming van het belastbare feit voor de erfbelasting, en daarmee een beperking van de reikwijdte van de schenkbelasting, is systematisch dan ook geen juiste oplossing. Beter kan eventueel belastingbesparend gedrag worden tegengegaan middels een levenslange vrijstelling voor de schenkbelasting. Het bedrag dat een bepaalde schenker tijdens zijn leven aan een bepaalde verkrijger vrijgesteld kan schenken is dan gelimiteerd. Of het bedrag in één keer of in meerdere keren wordt geschonken, is niet relevant.<sup>392</sup> Een schenking in het zicht van overlijden biedt in dit systeem dan ook geen extra voordeel.<sup>393</sup>

Een dergelijke vrijstelling is bovendien internationaal niet onbekend en komt bijvoorbeeld voor in enkele Zwitserse kantons. Basel-Stadt hanteert een regeling waarbij eerdere giften van dezelfde schenker aan dezelfde begiftigde meegenomen worden bij de berekening van de verschuldigde schenkbelasting.<sup>394</sup> De eerder betaalde belasting komt in mindering. Bijgevolg kan de vrijstelling voor bevoordelingen tijdens leven ad 10 000 CHF in de betreffende verhouding slechts één keer worden benut.<sup>395</sup> In het kanton Appenzell-Ausserrhoden is eenvoudigweg voorgeschreven dat bij meerdere vermogensoverdrachten tussen dezelfde personen het vrijgestelde bedrag in totaal slechts eenmaal kan worden benut.<sup>396</sup> Uiteraard is ook bij de toepassing van de tariefprogressie een dergelijke benadering mogelijk. In het Verenigd Koninkrijk worden voor de bepaling van het tarief alle belastbare transacties binnen de samenteltermijn van zeven jaar voorafgaand

391. *Kamerstukken II* 1915/16, 210, nr. 3, blz. 18. Zie ook: *Kamerstukken II* 1949/50, 915, nr. 4, blz. 36.

392. Dit voorkomt en passant de noodzaak om vanuit fiscaal oogpunt jaarlijks een bedrag te schenken aan de toekomstige erfgenamen.

393. Voor een dergelijke vrijstellingssystematiek is eerder gepleit door Van Vijfeijken: I.J.F.A. van Vijfeijken, 'Eigen haard is goud waard', *WFR* 2013/1146.

394. Par. 132, eerste lid, jo. par. 126 Gesetz über die direkten Steuern Kanton, Basel-Stadt, Wet van 12 april 2000, 640.100.

395. In Zug wordt dezelfde systematiek gebruikt: par. 181 Steuergesetz, Kanton Zug, Wet van 25 mei 2000, BGS 632.1.

396. Art. 146, tweede lid, Steuergesetz, Kanton Appenzell-Ausserrhoden, Wet van 21 mei 2000, BGS 621.11. Zie in gelijke zin: art. 100, tweede lid, Steuergesetz, Kanton Appenzell-Innerrhoden, Wet van 25 april 1999, 640.000.



aan het overlijden samengevoegd.<sup>397</sup> Omdat dit onderwerp voor de formulering van het belastbare feit niet van belang is, laat ik het verder rusten.

#### 3.4.3.3 *Rechtshandelingen met werking bij overlijden*

Naast de eenjaartermijn geeft de werkgroep-Moltmaker een omschrijving van de rechtshandelingen die naar haar idee onder de reikwijdte van de erfbelasting moeten vallen. In het hiervoor geciteerde art. 2.1, eerste lid, onderdeel b, wordt de eis gesteld dat de rechtshandeling rechtens of feitelijk werking moet hebben bij overlijden van de erflater. Deze voorwaarde licht de werkgroep als volgt toe:

“Het gaat hier om rechtshandelingen, die feitelijk werking hebben bij overlijden, dus zowel rechtshandelingen waarbij het overlijden geldt als voorwaarde voor de verkrijging als rechtshandelingen waarbij het overlijden geldt als onzekere tijdsbepaling. Aan de belastbaarheid van hetgeen krachtens de rechtshandeling wordt verkregen doet niet af, dat deze ook op een ander moment dan bij overlijden had kunnen zijn geëffectueerd (bijv. bij faillissement of surséance van betaling), maar dit zich in feite niet heeft voorgedaan (vgl. HR 20 februari 1963, BNB 1963/137, PW 17530) of van de mogelijkheid tot effectuering op dat moment geen gebruik is gemaakt (anders HR 16 maart 1994, BNB 1994/180, PW 20361). Aan de belastbaarheid doet evenmin af, dat de effectuering van de rechtshandeling mede afhankelijk is van andere voorwaarden dan het overlijden, bijv. de erflater zegt aan een werknemer een beloning toe onder voorwaarde dat deze bij het overlijden van de erflater nog bij hem in dienst is.”

Schols en Schols menen dat de voorgestelde fictie doeltreffend is, omdat direct duidelijk is dat bijvoorbeeld de problematiek van de koop met uitgestelde levering en de overeenkomst van levensverzekering gesloten in de familiesfeer onder de bepaling te brengen zijn.<sup>398</sup> Dat zijn beide situaties waarin de fictiebepalingen in het verleden tekortschoten.<sup>399</sup> Meer in het algemeen merken zij op dat de gemeenschappelijke noemer van het belastbare feit de ‘verkrijging ter zake des doods’ zou moeten zijn. De meest voor de hand liggende variant die aan dit criterium voldoet, is de verkrijging krachtens erfrecht. Uit de definitie van uiterste wilsbeschikking van art. 4:42 BW leiden zij vervolgens af dat het moet gaan om een rechtshandeling die eerst werkt bij het overlijden van de erflater. Ter zake van meerzijdige rechtshandelingen, die juridisch al tijdens leven werking hebben, gaat het erom dat de prestatie eerst wordt uitgevoerd bij overlijden.

Het commentaar van Schols en Schols roept de vraag op of voor wat betreft de voorwaarde ‘ten gevolge van overlijden’ niet aansluiting kan worden gezocht

397. Section 7, par. 1, onderdeel b, Inheritance Tax Act 1984, Wet van 31 juli 1984, Chapter 51.

398. B.M.E.M. Schols en F.W.J.M. Schols, “‘Enige’ civielrechtelijke dogmatiek misstaat de schenk(ings)- en erfbelasting niet!”, WPNR (2008) 6757, par. 3.

399. In HR 22 juli 1980, nr. 19 955, BNB 1981/332 werd beslist en in HR 6 juni 2008, 43 209, BNB 2008/203 bevestigd dat bij de koop met uitgestelde levering geen erfbelasting kon worden geheven. Voor de overeenkomst van levensverzekering in de familiesfeer volgt dit uit HR 11 juli 2008, nr. 43 527 en 43 547, BNB 2008/252 en 253. Beide gevallen zijn met ingang van 1 januari 2010 onder het bereik van de erfbelasting gebracht door invoering van het laatste zinsdeel aan art. 11, tweede lid, SW 1956 en invoering van art. 13, tweede lid, SW 1956.

bij de Nederlandse definitie van de schenking ter zake des doods in art. 7:177 BW. Van een dergelijke schenking is sprake als een schenking “de strekking heeft dat zij pas na het overlijden van de schenker zal worden uitgevoerd, en zij niet reeds tijdens het leven van de schenker is uitgevoerd”.<sup>400</sup> Met het begrip ‘uitgevoerd’ wordt bedoeld op de (feitelijke) nakoming van de verbintenis die uit de schenkingsovereenkomst voortvloeit.<sup>401</sup> Voor toepassing van art. 7:177 BW is dus eveneens doorslaggevend dat de prestatie eerst wordt uitgevoerd na het overlijden. Bovendien zou aansluiting bij deze bepaling goed passen binnen de kwaliteitseis om zoveel mogelijk aansluiting te zoeken bij aanverwante wetgeving.

Zowel het voorstel van de werkgroep-Moltmaker als de aansluiting bij art. 7:177 BW geven een concrete invulling aan de voorwaarde ‘ten gevolge van overlijden’. Een nadeel is dat de brede toepassing op alle rechtshandelingen met rechtens of feitelijk werking bij overlijden dan wel uitvoering van de prestatie na overlijden, aanleiding geeft om uitzonderingen op te nemen. In het voorstel van de werkgroep-Moltmaker is dat ook gebeurd in art. 2.1, tweede lid. Het opnemen van dergelijke uitzonderingsbepalingen is een factor die de handhaafbaarheid van de regeling niet ten goede komt.

Meer principieel meen ik dat voor de vormgeving van het belastbare feit beide ideeën gemist kunnen worden. In deze benaderingen ligt de nadruk op de kenmerken van de rechtshandeling in plaats van op de verkrijging. Het uitgangspunt van de erfbelasting is echter de verkrijging (par. 3.2). De oorzaak van die verkrijging moet gelegen zijn in het overlijden van de erflater. De vormgeving van de rechtshandeling is van belang om vast te stellen of een te belasten voordeel is verkregen (zie daarover par. 3.6), maar bepaalt niet direct wat de oorzaak van de verkrijging is. Daarvoor moet simpelweg de vraag worden beantwoord of het te belasten voordeel reeds tijdens leven is verkregen (heffing van schenkbelasting) dan wel ten gevolge van het overlijden van de erflater (heffing van erfbelasting). Deze benaderwijze wordt in de volgende paragraaf geïllustreerd aan de hand van de werking van de Romeinse erfbelasting.

#### 3.4.4 Vicesima hereditatum

In het inleidende hoofdstuk kwam de vicesima hereditatum, de Romeinse erfbelasting, reeds ter sprake. De tekst van de Lex Iulia vicesimae hereditatum, waarin de belasting was vervat, is helaas niet overgeleverd. Wel kan de inhoud van deze belasting worden geconstrueerd aan de hand van de verschillende secundaire bronnen uit de oudheid. Met name Plinius in zijn dankrede voor Trajanus en de geschiedschrijver Cassius Dio hebben uitgebreid geschreven over deze heffing, die tot de belangrijkste inkomstenbronnen van het Romeinse Rijk moest worden gerekend. De belasting werd in het jaar 6 na Christus ingevoerd door keizer Augustus en vervolgens gedurende een aantal eeuwen door verschillende keizers

400. Een dergelijke schenking wordt in art. 4:126, eerste lid, BW ook bestempeld als quasi-legaat.

401. HR 9 december 2011, nr. 11/01265, BNB 2012/46, r.o. 3.3.1.

geamendeerd. Wanneer de belasting is afgeschaft, is niet duidelijk, maar ten tijde van keizer Justinianus was de heffing reeds ter ziele.<sup>402</sup>

Uit de benaming van de belasting volgen al direct twee belangrijke kenmerken van de heffing. In de eerste plaats bedroeg het tarief ‘vicesima’, oftewel een twintigste. In de tweede plaats was het een belasting van de ‘hereditates’, de erfenissen. Belastingplichtig waren de Romeinse burgers, die over de waarde van een ontvangen erfenis dus 5% belasting waren verschuldigd. Daarbij kwamen de begrafeniskosten, schulden en alimentatieverplichtingen in aftrek. Voor de naaste verwanten en de armen bestonden vrijstellingen.<sup>403</sup> Belangrijk in het kader van dit onderzoek is dat het belastbare feit breder was dan de verkrijging krachtens erfrecht. In zijn beschrijving van de vicesima hereditatum geeft Cassius Dio de volgende opsomming van belastbare verkrijgingen:<sup>404</sup>

“τὴν δ’ εἰκοστὴν τῶν τε κλήρων καὶ τῶν δωρεῶν, ἃς ἂν οἱ τελευτῶντές τισι πλὴν τῶν πάνυ συγγενῶν ἢ καὶ πενήτων καταλείπωσι”<sup>405</sup>

Naast erfdelen en legaten spreekt Dio dus over “τῶν δωρεῶν”, schenkingen. Hieruit kan worden afgeleid dat de belasting niet alleen van erfdelen en legaten, maar tevens van schenkingen ter zake des doods werd geheven.<sup>406</sup> In de literatuur wordt die gedachte ook breed gedragen.<sup>407</sup> Vigié leidt uit een latere passage uit het werk van Dio<sup>408</sup> af dat door een wetswijziging onder keizer Caracalla ook de schenkingen tijdens leven werden belast.<sup>409</sup> Ten aanzien van de schenkingen ter zake des doods merkt hij op dat heffing paste bij het fiscale karakter van de vicesima:

“il est probable que de bonne heure, peut-être sous Auguste, on appliqua le même impôt aux donations à cause de mort. Les legs et les donations à cause de mort avaient tant de rapports entre eux, que l’on ne tarda pas à les assimiler les uns aux autres: la perception d’un droit fiscal a dû hâter cette assimilation, et peut-être, dès les premiers temps de l’application de la loi, l’assimilation a-t-elle été faite.”

402. Zie voor een uitgebreide beschrijving van opkomst en neergang van de vicesima hereditatum: S. Günther, *Vectigalia nervos esse rei publicae. Die indirekten Steuern in der Römischen Kaiserzeit von Augustus bis Diokletian*, Wiesbaden: Harrassowitz Verlag 2008, blz. 23-94.

403. Zie voor een uitvoerige verhandeling over de Romeinse erfbelasting: M. Bouchaud, *De l’impôt du vingtième sur les successions, et de l’impôt sur les marchandises; chez les Romains; essais historiques*, Parijs: chez de Bure père 1766, blz. 1-223.

404. Cassius Dio, *Historia Romana*, 55,25.

405. Vertaling: “een twintigste van de erfgoederen en van de schenkingen, die de stervenden aan iemand nalaten afgezien van hen die volstrekt verwant zijn of ook de armen”.

406. Dat het om een schenking ter zake des doods gaat, volgt ook uit het gebruik van het participium praesens actief van het werkwoord ‘sterven’ (‘τελευτῶντές’), wat gelijktijdigheid tussen het sterven en het doen van de schenking aangeeft.

407. Zie onder andere: F. Schrag, *Disputatio juridica de vicesima hereditatum*, Straatsburg: Welper 1677, blz. 52; P. Burman, *De vectigalibus Populi Romani dissertatio*, Utrecht: Gulielmum vande Water 1694, blz. 197-198; A. Schulting, *Jurisprudentia vetus Ante-justiniana*, Leiden: Johannes van der Linden 1717, blz. 400; M. Dureau de la Malle, *Économie politique des Romains (tome second)*, Parijs: E. Duverger 1840, blz. 471.

408. Cassius Dio, *Historia Romana*, 77,9.

409. M. Vigié, *Études sur les impôts indirects Romains: vicesima libertatis; vicesima hereditatis*, Parijs: Ernest Thorin 1881, blz. 22-23.

Het belang dat ook donationes mortis causa aan heffing onderworpen waren, blijkt te meer bij bestudering van de Romeinsrechtelijke beschouwingen rondom dit begrip. Hoewel de juristen niet een eenduidige definitie hanteren, kan als uitgangspunt worden genomen “nam quidquid propter alicuius mortem obvenit, mortis causa capitur”.<sup>410</sup> Deze door Ulpianus gegeven omschrijving wordt door Gaius als volgt afgebakend:<sup>411</sup>

“Mortis causa capitur, cum propter mortem alicuius capiendi occasio obvenit, exceptis his capiendi figuris quae proprio nomine appellantur. certe enim et qui hereditario aut legati aut fideicommissi iure capit, ex morte alterius nanciscitur capiendi occasionem, sed quia proprio nomine hae species capiendi appellantur, ideo ab hac definitione separantur.”

Het gaat er dus om dat wegens de dood van een ander verkregen wordt. Het motief voor de schenking is daarbij niet van belang. Zo merkt Marcianus op “ubi ita donatur mortis causa, ut nullo casu revocetur, causa donandi magis est quam mortis causa donatio”.<sup>412</sup> Daaruit volgt een strikt onderscheid met gewone schenkingen. Alle bevoordelingen die met legaten vergelijkbaar waren, werden als schenkingen ter zake des doods gekwalificeerd. Civielrechtelijk was die vaststelling van belang voor de berekening van het Falcidische kwart, de voorloper van de legitieme portie.<sup>413</sup> Voor het fiscale was deze benadering uiteraard ook nuttig. Door direct aan te sluiten bij het begrip schenking ter zake des doods konden ook de bevoordelingen die met legaten vergelijkbaar waren, met belasting worden getroffen. Vanwege de materiële invalshoek van het erfrecht was daarvoor geen uitgebreid belastbaar feit nodig.

Het krachtige van de aangehaalde definities van het begrip ‘mortis causa’ is dat niet de nadruk wordt gelegd op de (werking van de) rechtshandeling, maar op de verkrijging. Het gaat erom dat de onherroepelijke en onvoorwaardelijke verkrijging van het goed het gevolg is van het overlijden van de erflater. Daardoor is niet de invulling van het begrip ‘ten gevolge van overlijden’ van belang, maar het tijdstip van de verkrijging. Toegepast op de erfbelasting betekent dit het volgende. Als reeds tijdens het leven van de erflater een goed is verkregen, maar pas door het overlijden een te belasten voordeel ontstaat, valt de verkrijging

410. Dig. 39,6,8 pr. Vertaling: “Want alwat wegens iemands dood aan een ander toevalt, wordt ter zake des doods verkregen.” J.E. Spruit, R. Feenstra en F.B.J. Wubbe (red.), *Corpus Iuris Civilis: Tekst en Vertaling* (deel V), Zutphen en 's-Gravenhage: Walburg Pers en Sdu 2000, blz. 621.

411. Dig. 39,6,31 pr. Vertaling: “Ter zake des doods wordt verkregen, wanneer de gelegenheid om te verkrijgen zich voordoet wegens iemands dood, behalve dan bij die vormen van verkrijging die met een eigen benaming worden aangeduid. Immers, ook degene die krachtens een recht van erfgenaamschap, legaat of fidei-commis verkrijgt, geraakt wis en zeker door de dood van een ander in de gelegenheid om te verkrijgen; maar omdat deze vormen van verkrijging met een eigen benaming worden aangeduid, worden zij van de onderhavige omschrijving gescheiden gehouden.” J.E. Spruit, R. Feenstra en F.B.J. Wubbe (red.), t.a.p., blz. 627.

412. Dig. 39,6,27 pr. Vertaling: “Wanneer ter zake des doods een schenking zodanig is gedaan, dat deze in geen geval kan worden herroepen, dan is de dood veeleer [alleen maar] de reden voor een [gewone] schenking dan dat het om een [echte] schenking ter zake des doods gaat.” J.E. Spruit, R. Feenstra en F.B.J. Wubbe (red.), t.a.p., blz. 626.

413. Aangezien het Romeinse recht hier te lande lange tijd het geldende recht was, werd ook de aftrek van het Falcidische kwart in de 17<sup>de</sup> eeuw nog genoemd: U. Huber, *Heedendaegse Rechtsgeleertheit, Soo elders, als in Frieslandt gebruikelijk (eerste deel)*, Leeuwarden: Hero Nauta 1686, blz. 325.

onder het bereik van de erfbelasting. Als de verkrijging voor toepassing van de Successiewet 1956 tijdens leven tot stand komt, is schenkbelasting verschuldigd.

Denkbaar is ook dat een rechtshandeling tijdens leven tot gevolg heeft dat de verkrijging pas na het overlijden tot stand komt. Hierbij kan worden gedacht aan een aanbod tot schenking dat pas na het overlijden van de schenker door de begiftigde wordt aanvaard (vgl. art. 7:179, eerste lid, BW). Een dergelijke verkrijging heeft niet tijdens het leven van de erflater plaatsgevonden, zodat heffing van schenkbelasting niet voor de hand ligt. Om toch tot een sluitende heffing te komen, dienen dergelijke verkrijgingen onder de reikwijdte van de erfbelasting te vallen, mits uiteraard aan de overige voorwaarden voor heffing is voldaan (met name de toerekening aan de erflater, zie par. 3.5). Hetzelfde geldt voor andere verkrijgingen na het overlijden, bijvoorbeeld als gevolg van een testamentair keuzerecht.

Bij de formulering van het belastbare feit kan derhalve worden volstaan met het opnemen van de voorwaarde dat is verkregen ‘ten gevolge van of na het overlijden’ van de erflater. Vervolgens moet wel worden vastgesteld op welk tijdstip voor de erfbelasting sprake is van een verkrijging. Verder rijst de vraag hoe heffing bij een verkrijging na het overlijden zich verhoudt tot het tijdstipkarakter van de erfbelasting. Beide vragen komen in par. 3.6 aan bod. Overigens hoeft deze benadering niet tot heel verschillende resultaten te leiden ten opzichte van het voorstel van de werkgroep-Moltmaker. Hoewel de aanviegroute anders is, kan onder mijn voorstel een verkrijging op grond van een rechtshandeling met feitelijke werking bij overlijden evengoed in de heffing van erfbelasting worden betrokken, indien tijdens het leven van de erflater voor de verkrijger nog geen sprake is van een te belasten voordeel.<sup>414</sup>

### 3.5 TOEREKENING AAN ERFLATER

#### 3.5.1 Boedelperspectief

Als een belasting ter zake van het overlijden is vormgegeven als een boedelbelasting, ligt de nadruk vanzelfsprekend op de vermogenspositie van de erflater. Dit is bijvoorbeeld zichtbaar in de Amerikaanse Federal Estate Tax. De overgang van de ‘estate’ van de erflater is belast, waarbij het begrip “gross estate” in een groot aantal bepalingen wordt uitgewerkt.<sup>415</sup> Ook de Britse inheritance tax is in wezen een belasting op het vermogen van de erflater. Het belastbare feit is de overgang van het vermogen van de erflater als gevolg van zijn overlijden, waarbij dat vermogen wordt belast voor de waarde onmiddellijk voorafgaand aan het overlijden.<sup>416</sup>

414. Ook Van Vijfeijken gaat ervan uit dat haar voorstel voor defiscalisering, waarin ook de verkrijger centraal staat, in zijn uitwerking dicht aanligt tegen het voorstel van de werkgroep-Moltmaker: I.J.F.A. van Vijfeijken, *Fictieve verkrijgingen in de Successiewet 1956*, Deventer: Kluwer 2013, par. 17.4.1.

415. 26 U.S. Code par. 2031-2046, Chapter 11: Estate tax.

416. Section 3 en 4 Inheritance Tax Act 1984, Wet van 31 juli 1984, Chapter 51.

Eerder is geconstateerd dat de Nederlandse erfbelasting naar de bedoeling van de wetgever een verkrijgingsbelasting is (zie par. 3.2.2). Niet de overgang van het vermogen, maar de verrijking bij de verkrijger is belast. Dit betekent echter niet dat de afkomst van de verkrijging zonder belang is. De rechtsgrond voor de heffing is weliswaar gelegen in de verrijking van de verkrijger, maar een onmisbare toepassingsvoorwaarde is dat sprake is van een overgang van vermogen. In hoofdstuk 2 is uiteengezet dat dit naar de bedoeling van de wetgever geen overgang krachtens erfrecht hoeft te zijn. Nergens in de wetsgeschiedenis is echter betoogd dat de vermogenspositie van de erflater er niet meer toe doet. Het is immers niet de bedoeling dat iedere verkrijging van een goed ten gevolge van het overlijden van een erflater door de erfbelasting wordt bestreken. Dat zou het ongerijmde resultaat hebben dat ook de afspraak dat A een bedrag van 100 geeft aan B, indien B erflater C overleeft, tot heffing van erfbelasting kan leiden.

In de geschiedenis van de Nederlandse erfbelasting is de koppeling met het vermogen van de erflater dan ook een vanzelfsprekendheid. In de Republiek bleek uit de omschrijving van het belastbare feit dat de verkrijging afkomstig moest zijn van de erflater. In Holland en West-Friesland bijvoorbeeld werd de verkrijger belast als de verkrijging afkomstig was “van Descendenten of collaterale Magen, en van Vreemden”.<sup>417</sup> In art. 3 van de Ordonnantie van 4 oktober 1805 werd vooropgesteld dat de erfbelasting verschuldigd is “in allen gevalle, waar in eenig Regt, Eigendom, Bezit, of Genot, door het overlijden van den vorigen Eigenaar, Bezitter of Genieter, op eenen anderen overgaat”. Ook daaruit blijkt dat er sprake moet zijn van een overgang van vermogen. In par. 3.5.2 werk ik deze voorwaarde nader uit aan de hand van de wetsgeschiedenis.

Daarnaast kan worden afgevraagd of de vereiste toerekening aan de erflater ook een subjectief element behelst. In de Republiek was de verkrijging die afkomstig was van voornoemde personen enkel belastbaar, indien krachtens erfrecht, huwelijksvermogensrecht of gift was verkregen. In par. 2.4.3 bleek dat bij de herziening van de erfbelasting in 2009 de antimisbruikfunctie van de fictiebepalingen werd benadrukt. Kennelijk was ook de intentie van de erflater van belang voor de heffing. Dit roept de vraag op of de eis dat de verkrijging moet kunnen worden toegerekend aan de erflater ook inhoudt dat sprake moet zijn van vrijgevigheid van de zijde van de erflater. De bedoeling van de wetgever ten aanzien van dit element komt in par. 3.5.3 aan bod.

### 3.5.2 Onttrekking aan het vermogen

Ten aanzien van het element ‘krachtens erfrecht’ is reeds in hoofdstuk 2 gebleken dat deze voorwaarde beperkter is dan de bedoeling van de wetgever. Geconcludeerd is dat de titel van de verkrijging naar de bedoeling van de wetgever voor de heffing van erfbelasting niet relevant is, maar dat een economische benadering moet worden gevolgd. Daarom moet worden nagegaan welk verband met het vermogen van de erflater dan wel is vereist.

417. Zie o.a. art. 1 Ordonnantie van 20 oktober 1716, *Groot-Placaetboek V*, 's Gravenhage 1725, blz. 1117.

Van toerekening is uiteraard sprake wanneer het verkregen voordeel afkomstig is uit het vermogen van de erflater. In de meeste gevallen waarin ten gevolge van het overlijden van de erflater wordt verkregen, zal daarvan sprake zijn. Het kan bijvoorbeeld gaan om een erfstelling, legaat of een gift uit het vermogen van de erflater. Bij de invoering van de Successiewet 1956 maakte de wetgever echter duidelijk dat heffing ook op zijn plaats kan zijn als het verkregen goed niet rechtstreeks afkomstig is uit het vermogen van de erflater.<sup>418</sup> Ook een bevoordeling op grond van een testamentaire last moet worden belast met erfbelasting. In geval van een derdenbeding of levensverzekering krijgt de bevoordeelde eveneens een zelfstandig recht op een ander dan de erflater. Bij de invoering van de heffing van erfbelasting over uitkeringen uit levensverzekeringen merkte de wetgever het volgende op:<sup>419</sup>

“Natuurlijk moet er voor gewaakt worden, dat het recht slechts geheven wordt ten laste van hem, die is bevoordeeld. De wet neemt aan, dat de verkrijger is bevoordeeld door den persoon, ten gevolge van wiens overlijden de uitkeering verkregen wordt; doch laat den verkrijger toe aan te toonen, dat hij niet bevoordeeld is door dien persoon. Is hij in het geheel niet bevoordeeld, dan betaalt hij geen belasting.”

De verkrijger van de uitkering moet dus bevoordeeld zijn door de erflater. Van een bevoordeling is geen sprake, indien niets aan het vermogen van de overledene is onttrokken.<sup>420</sup> Hoewel de erfbelasting dus een verkrijgingsbelasting is, die de verrijking als gevolg van overlijden belast, is tegelijkertijd van belang aan wiens vermogen de verrijking kan worden toegerekend. Het belastbare feit heeft tevens betrekking op de overgang van vermogen. Ook verder in de wetsgeschiedenis komt dit overgangskarakter naar voren. In 2001 werd in de kabinetsreactie op het rapport van de werkgroep-Moltmaker opgemerkt dat verondersteld kan worden dat de erfbelasting, in het bijzonder in familieverbanden, ervan uitgaat dat bij elke overdracht van vermogen van generatie op generatie belasting geheven kan worden.<sup>421</sup> Het kabinet vindt dit een belangrijk uitgangspunt in de systematiek van de erfbelasting.

Ook in de literatuur komt deze gedachte naar voren. Drukker meent dat de erfbelasting naast een belasting wegens vermeerdering van draagkracht ook kan worden beschouwd als een belasting op de overgang door erfrecht.<sup>422</sup> Ook Schuttevâer stelt dat het eenzijdig zou zijn uitsluitend de nadruk te leggen op de verkrijging, met verwaarlozing van het feit dat de wet de overgang van vermogen naar de erfrechtelijke verkrijgers tot voorwerp van zijn belangstelling maakt.<sup>423</sup> Adriani en Van Hoorn betogen dat niet erfslaters vermogen noch de verkrijging door de erfgenamen, maar de overgang van de erflater op de erfge-

418. *Kamerstukken II* 1948, 915, nr. 3, blz. 13.

419. *Kamerstukken I* 1916/17, 210, memorie van antwoord, blz. 57.

420. *Kamerstukken II* 1953/54, 915, nr. 5, blz. 13.

421. *Kamerstukken II* 2000/01, 27 789, nr. 1, blz. 4. Dat was ook de ratio voor de invoering van fictief erfrechtelijke verkrijgingen met betrekking tot het APV: *Kamerstukken II* 2008/09, 31 930, nr. 3, blz. 33-34.

422. M. Drukker, *Beschouwingen over de Successiewet 1956*, Amsterdam: Fed 1957, blz. 22-23.

423. H. Schuttevâer, *Handboek inzake de wetgeving op de rechten van successie van overgang en van schenking*, Arnhem: S. Gouda Quint - D. Brouwer & Zoon 1956, blz. 141.

namen wordt belast.<sup>424</sup> Uiteraard zijn de juridische onderscheidingen die de auteurs maken hier niet van belang, maar de gedachte dat sprake moet zijn van een overgang van vermogen is dat wel degelijk.

Tegelijkertijd roept dit de vraag op of de heffing niet gelimiteerd moet worden in geval zich in kort tijdsbestek veel overgangen voordoen. Bij de heffing van erfbelasting in Venezuela is bijvoorbeeld een voorziening getroffen voor de situatie dat het vermogen binnen vijf jaar opnieuw in de rechte lijn vererft.<sup>425</sup> De verschuldigde belasting wordt dan verminderd met 10% voor elk jaar dat van de vijfjaarsperiode resteert. In de Verenigde Staten wordt met dit element rekening gehouden door de heffing van een extra belasting op de overgang van vermogen waarbij een generatie wordt overgeslagen.<sup>426</sup>

Omdat het boedelkarakter dan te veel op de voorgrond treedt, heeft de wetgever meestal van dergelijke regelingen afgezien (zie par. 3.2.2). Wel geldt een verhoging van het tarief met 80% voor verkrijgingen van afstammelingen in de rechte lijn in de tweede of verdere graad (art. 24 SW 1956). Daarnaast geldt sinds 2010 de regeling dat de erfbelasting wordt verminderd tot nihil, indien de verkrijger binnen 30 dagen na de verkrijging komt te overlijden en over het verkregene nogmaals erfbelasting wordt geheven (art. 53, vierde lid, SW 1956). Deze bepaling strekt er toe een verzachting te bieden in gevallen waarin kort na elkaar twee overlijdens plaatsvinden.<sup>427</sup> In dergelijke gevallen wordt het volgens de wetgever vaak als onrechtvaardig ervaren dat over dezelfde vermogensbestanddelen tweemaal erfbelasting wordt geheven. Uit deze motivering blijkt reeds dat het gaat om regelingen met een sterk politiek karakter. Aan het uitgangspunt dat iedere verkrijging wordt belast, ongeacht of hetzelfde vermogen in het geding is, doen zij echter niets af.

Samengevat vereist het boedelkarakter van de erfbelasting dat de verkrijging vermogensrechtelijk kan worden toegerekend aan de erflater. Het criterium dat het verkregene afkomstig is uit de nalatenschap van de erflater is te beperkt. Daarnaast kunnen ook verkrijgingen worden belast waarbij het verband met het vermogen van de overledene minder direct is. De in de sfeer van de derden-bedingen geïntroduceerde onttrekkingseis kan hier uitkomst bieden. Onder 'onttrekking' valt immers niet alleen de situatie dat rechtstreeks van de toekomstige erflater wordt verkregen, maar ook het geval waarin het verkregene toerekenbaar is aan een vermogensafname die eerder bij de erflater heeft plaatsgehad.

Bovendien kan de onttrekkingseis de heffing van erfbelasting limiteren tot hetgeen verkregen is door een bevoordeling afkomstig van de erflater. Een voordeel dat is onttrokken aan het vermogen van een ander dan de erflater kan niet ten gevolge van het overlijden van de erflater met erfbelasting worden belast. Nihil

424. P.J.A. Adriani en J. van Hoorn, *Het belastingrecht: zijn grondslagen en ontwikkeling (deel III)*, Amsterdam: L.J. Veen's Uitgeversmaatschappij N.V. 1955, blz. 194.

425. Art. 14 Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demas Ramos Conexos, *Gaceta Oficial Extraordinario* no. 5391, 22 oktober 1999.

426. Tax on generation-skipping transfers, 26 U.S. Code Chapter 13 (par. 2601-2664).

427. *Kamerstukken II 2008/09*, 31 930, nr. 3, blz. 49.



est aliud hereditas quam successio in universum ius quod defunctus habuit.<sup>428</sup> De erflater kan de verkrijger met niet meer bevoordelen dan wat hij zelf heeft. Dit sluit ook aan bij de heffing van schenkbelasting. Op grond van het giftbegrip kan heffing immers enkel plaatsvinden voor zover de schenker is verarmd.

### 3.5.3 Vrijgevigheid vereist?

De vraag of voor de heffing van erfbelasting vrijgevigheid van de erflater is vereist, kwam aan de orde bij de wijziging van verschillende fictiebepalingen in 1926. De strekking van deze wijzigingen was om verschillende handelingen ter besparing van erfbelasting tegen te gaan. Hiertoe werd aanvankelijk voorgesteld om in een aantal fictiebepalingen de verwantschapseis te schrappen. De verwantschapseis was in 1897 ingevoerd om te voorkomen dat de fictiebepalingen ook van toepassing zijn als niet de intentie bestaat om belasting te ontgaan.<sup>429</sup> De minister gaf de volgende motivering voor het schrappen van de verwantschapseis:<sup>430</sup>

“Naar het voorkomt is er alle reden om het voordeel, dat iemand, die geen bloed- of aanverwant, is, door het zoogenaamd verblijvensbeding te beurt valt, evenzeer met recht te belasten, als het voordeel, dat tengevolge van dat beding door een bloed- of aanverwant wordt verkregen. Het komt er toch op aan, om het verkregen voordeel te belasten; alleen de hoegrootheid van het verschuldigde percentage moet in verband staan met de vraag, van wie het voordeel is verkregen.”

Verder meende de minister dat ook het voordeel uit een kansovereenkomst, dat niet uit vrijgevigheid wordt verkregen en dus niet aan schenkbelasting is onderworpen, behoort te worden belast met erfbelasting.<sup>431</sup> Bij de wijziging van het wetsvoorstel een jaar later nam de nieuwe minister echter een tegengesteld standpunt in:<sup>432</sup>

“Voordeel genoten uit een dergelijk beding zonder vrijgevigheid blijft — behalve in de in art. 13 genoemde speciale gevallen — onbelast, omdat de successiewet op het standpunt staat, dat niet elk genoten voordeel voor belastingheffing in aanmerking komt, maar alleen bevoordeeling uit vrijgevigheid.”

Zonder de eis van vrijgevigheid zou volgens de bewindsman een ongelijke behandeling ontstaan ten opzichte van de situatie dat het voordeel wordt genoten door een andere omstandigheid dan overlijden. Heffing van schenkbelasting is immers alleen aan de orde als sprake is van vrijgevigheid. Daarom dient naar zijn idee ook de heffing van erfbelasting te worden beperkt tot situaties waarin een bevoordelingsbedoeling kan worden verondersteld. Het beding heeft dan feitelijk dezelfde werking als een testamentaire bepaling,

428. Dig. 50,16,24 pr. Vertaling: “Het recht van erfgenaamschap is niets anders dan de opvolging in alle rechten die de overledene had.” J.E. Spruit, R. Feenstra en F.B.J. Wubbe (red.), *Corpus Iuris Civilis: Tekst en Vertaling (deel VI)*, Zutphen en 's-Gravenhage: Walburg Pers en Sdu 2001, blz. 915.

429. Kamerstukken II 1896/97, 15, nr. 1, p. 5.

430. Kamerstukken II 1924/25, 304, nr. 5, blz. 13.

431. Kamerstukken II 1924/25, 304, nr. 5, blz. 14.

432. Kamerstukken II 1925/26, 34, nr. 3, blz. 8.

zodat heffing op haar plaats is. Dit sluit ook aan bij de bedoeling van de wetgever ten tijde van de invoering van de verschillende fictiebepalingen. In par. 2.3.3 bleek dat de fictiebepalingen werden ingevoerd om situaties te bestrijden waarin sprake is van een ontgaansmotief. Het was niet de bedoeling om ook de gevallen waarin eerlijke beweegredenen een rol spelen onder het bereik van een fictiebepaling te brengen.

In 1926 werd uiteindelijk besloten om de verwantschapseis in de fictiebepalingen te handhaven. Bij de invoering van de Successiewet 1956 kwam dezelfde vraag aan bod. Vanuit de gedachte dat de fictiebepalingen zien op verkrijgingen die in economische zin lijken op verkrijgingen krachtens erfrecht stelde de minister voor om aan de ficties een algemener bereik te geven.<sup>433</sup>

“De redactie van vele van deze bepalingen doet nog blijken, dat men de bedoelde artikelen aanvankelijk niet heeft gezien als een uitvloeisel van de algemene gedachte, dat een aantal contracten economisch een zodanig resultaat hebben, dat zij voor de fiscale behandeling van haar gevolgen aan erfrechtelijke verkrijgingen geassimileerd dienen te worden, indien een van de contractanten een — veelal ook nagestreefd — voordeel geniet in verband met het overlijden van de wederpartij. In bedoelde algemene gedachte immers is het b.v. niet rationeel, dat verschillende van deze (veelal als ‘fictie-bepalingen’ aangeduide) artikelen slechts van toepassing zijn, indien de rechtshandeling werd aangegaan tussen bepaalde bloed- of aanverwanten; het laten vervallen van deze beperking wordt dan ook in het aangeboden ontwerp voorgesteld.”

De minister stelde dan ook voor om de verwantschapseis te schrappen. Daarnaast was volgens hem verruiming van de fictiebepalingen wenselijk, omdat het nog steeds mogelijk was om de belastingheffing te ontgaan. Daarom verviel tevens de eis van sommige ficties dat de betreffende handelingen binnen een bepaalde termijn voor overlijden moeten plaatsvinden of werd deze termijn verruimd. Elementen die beogen het ontgaansmotief vast te stellen, worden dus gewijzigd, omdat volgens de minister een dergelijk motief geen vereiste is voor belastingheffing. Vanuit de Tweede Kamer klonk kritiek op de voorstellen. Hierdoor zouden talrijke bona fide transacties worden getroffen door slechts tegen ontduiking gerichte fictiebepalingen.<sup>434</sup> Bij nota van wijziging keerden de verschillende elementen in beperkte mate terug in het wetsvoorstel. Dat nam niet weg dat de fictiebepalingen volgens de regering niet alleen zien op situaties waarin sprake is van een ontgaansmotief.<sup>435</sup>

“Voorts kunnen de ondergetekenden niet instemmen met het in het Voorlopig Verslag naar voren gebrachte denkbeeld dat fictiebepalingen slechts zouden moeten gelden, indien en voor zover gedacht kan worden aan ‘een anti-fiscale oorzaak’ van de rechtshandeling. Het is zeer wel mogelijk, ook tussen familielieden, dat een rechtshandeling wordt aangegaan, zonder dat daarbij antifiscale motieven een rol spelen. Doch evenzeer is het verklaarbaar dat de wetgever, bepaalde rechtshandelingen in de praktijk waarnemende, een gunstig rechtsgevolg voor de langstlevende — juist omdat dit rechtsgevolg zich openbaart bij de dood van hem die in enige vorm vermogen afstond — assimileert aan een ver-

433. *Kamerstukken II* 1948, 915, nr. 3, blz. 16.

434. *Kamerstukken II* 1949/50, 915, nr. 4, blz. 38-39.

435. *Kamerstukken II* 1953/54, 915, nr. 5, blz. 8.

krijging krachtens erfrecht. De vraag waar de grens van de werking der fictiebepalingen moet worden getrokken behoort te worden beantwoord na afweging van alle van belang zijnde omstandigheden.”

Ook in de toelichting op afzonderlijke fictiebepalingen gaf de regering aan het uitgangspunt van de memorie van toelichting nog steeds te onderschrijven.<sup>436</sup> De regering en de Tweede Kamer bleven dus van mening verschillen over de aard en reikwijdte van de fictiebepalingen. In 1984 benadrukte de regering wel weer het element van vrijgevigheid. Bij een wijziging van de fictiebepalingen werd het toepassingsbereik van art. 10 en art. 11 SW 1956 verruimd tot handelingen tussen samenwoners. De regering merkte op dat in die verhouding vrijgevigheid kan worden verondersteld, zodat toepassing van de ficties op haar plaats is:<sup>437</sup>

“Wij zijn van mening dat de uitbreiding van het werkingsgebied van de fictiebepalingen een juiste zaak is. Het gaat er immers om de ficties van toepassing te verklaren op bepaalde transacties tussen personen die tot elkaar in een zodanige relatie staan dat onderlinge vrijgevigheid kan worden verondersteld. Nu de nauwe onderlinge band tussen samenwonenden voor de Successiewet 1956 fiscale erkenning heeft gevonden in de sfeer van vrijstellingen en tarieven, is het redelijk deze fiscale erkenning ook door te laten werken in de sfeer van de artikelen 10 en 11.”

In de wetsgeschiedenis wordt dus enerzijds de wens geuit om economisch gelijke gevallen gelijk te behandelen en anderzijds gesteld dat zakelijke transacties niet door de erfbelasting mogen worden geraakt. Mijns inziens is het niet inconsequent dat de wetgever erfbelasting wil heffen ondanks het ontbreken van een bevoordelingsbedoeling bij de erflater. Wel laat het zien dat niet zozeer vrijgevigheid, maar zakelijkheid het relevante criterium is om al dan niet erfbelasting te heffen. Een voordeel in de zakelijke sfeer behoort niet met erfbelasting te worden getroffen, maar een voordeel in de privésfeer wel, ongeacht een eventuele bevoordelingsbedoeling. Dat zakelijkheid het onderscheidend criterium is, komt nadrukkelijk naar voren in het navolgende citaat waarin de Raad van State een omschrijving geeft van de materiële norm die aan het belastbare feit van de erfbelasting ten grondslag ligt:<sup>438</sup>

“Bij de erf- en schenkbelastingen kan als een materieel criterium voor de voorwerpen van belasting het voordeel dat aan de verkrijger opkomt als gevolg van het overlijden van de erflater of van de vrijgevigheid van de schenker, worden gehanteerd. Het zou bij deze belastingen niet meer zozeer gaan om, zoals ook in het voorgestelde artikel 1, eerste lid, SW 1956 blijft opgenomen, de waarde van al wat krachtens erfrecht of schenking wordt verkregen door het overlijden van iemand die ten tijde van het overlijden in Nederland woonde, maar om het voordeel dat bij de verkrijger opkomt als het gevolg van het overlijden van de erflater of de vrijgevigheid van de schenker. Een voordeel kan niet alleen opkomen bij een rechtstreekse verkrijging van geld, zaken of rechten door een eenzijdige handeling van erflater of schenker, maar ook op grond van een overeenkomst die tussen erflater of schenker met de verkrijger

436. *Kamerstukken II 1953/54*, 915, nr. 5, blz. 12.

437. *Kamerstukken II 1981/82*, 17 041, nr. 6, blz. 18.

438. *Kamerstukken II 2008/09*, 31 930, nr. 4, blz. 6.

niet op louter zakelijke gronden wordt gesloten maar op voor de verkrijger gunstige voorwaarden die hun oorsprong uitsluitend vinden in de bijzondere relatie tussen erflater of schenker en de verkrijger. In deze gevallen moet de overeenkomst worden ontleed in een 'zakelijke' transactie, gesloten op voorwaarden die ook met willekeurige derden overeengekomen worden, en een bevoordeling die voortvloeit uit de bijzondere relatie tussen erflater of schenker en de verkrijger. Deze bevoordeling is dan vervolgens het voorwerp van de erf- of schenkbelasting.”

Ook Van Rijn wijst er op dat voor de erfbelasting de vrijgevigheid niet doorslaggevend is.<sup>439</sup> Ook als de erflater niet zou willen dat een deel van zijn vermogen bij een erfgenaam terecht komt, maar dit als gevolg van de regels van het erfrecht wel gebeurt, is sprake van een belastbaar feit. Hieruit concludeert zij eveneens dat alleen zakelijke overeenkomsten, waarbij een vermogensverschuiving optreedt en waarbij vrijgevigheid niet in beeld is, buiten het bereik van de Successiewet 1956 moeten blijven. Het is naar haar idee niet wenselijk dat een vermogensvermeerdering die optreedt bij de verkrijger door een meevaller bij een zakelijke overeenkomst wordt belast met schenkbelasting.

De heffing van erfbelasting ziet dus niet op zakelijke voordelen. Dat is ook noodzakelijk om samenloop met de heffing van inkomstenbelasting te voorkomen. Als de erfbelasting zich uitstrekt tot zakelijke verhoudingen, kan een eventueel voordeel uit een zakelijke overeenkomst, bijvoorbeeld als gevolg van een verblijvingsbeding met werking bij overlijden, met erfbelasting worden getroffen. Dat leidt tot dubbele heffing, omdat een dergelijk zakelijk voordeel in beginsel ook met inkomstenbelasting wordt belast. De verrijking van de verkrijger wordt dan dus twee keer belast. Indien daarentegen van een onzakelijke overeenkomst sprake is, zal in de winstsfeer reeds bij het sluiten van de overeenkomst sprake zijn van een onttrekking aan het ondernemingsvermogen dan wel een uitdeling uit de vennootschap. De verdere afwikkeling van de overeenkomst vindt plaats in de privésfeer en kan eventueel met erfbelasting worden belast. Dubbele heffing doet zich alsdan niet voor.

De vraag is hoe de voorwaarde dat sprake moet zijn van een onzakelijk voordeel of positief geformuleerd, dat sprake moet zijn van een voordeel in de privésfeer, het best kan worden genormeerd. Conform het beginsel van onderlinge afstemming wordt eerst onderzocht in hoeverre aansluiting bij het erfrecht een optie is (par. 3.5.4). Ik gebruik daarbij als leidraad het voorstel van Schols en Schols om de quasilegatenregeling van boek 4 BW te gebruiken bij de vormgeving van het belastbare feit. Een alternatief is juist om te werken met een autonome fiscale norm. Dit systeem zie ik in par. 3.5.5, voornamelijk aan de hand van in het Verenigd Koninkrijk en Ierland geldende regelingen. Een derde optie is de zogenaamde 'opsommingsmethode' (par. 3.5.6). Daarbij vindt een opsomming plaats van de verschijningsvormen waarin de belaste verkrijging zich kan voordoen. Heden ten dage heeft deze methode vooral bij de heffing door de Zwitserse kantons ingang gevonden.

439. A.P.M. van Rijn, 'Heffen over vermogensvermeerdering bij de verkrijger', WPNR (2008) 6757, par. 3.1.

### 3.5.4 Aansluiting bij het erfrecht

Net als de erfbelasting heeft ook het erfrecht betrekking op de overgang van het vermogen van de erflater. Het is daarom denkbaar dat maatregelen die voorkomen dat het erfrecht ten aanzien van een vermogensbestanddeel toepassing mist (zoals de quasilegatenregeling) hetzelfde doel nastreven als het belastbare feit van de erfbelasting. Uit het beginsel van onderlinge afstemming (par. 1.5.3.5) vloeit dan voort dat bij het erfrecht wordt aangesloten. De voordelen van dit principe springen in het oog. Door aansluiting bij het civiele recht wordt de wetstoepassing in civilibus rechtstreeks overgenomen in fiscalibus. Dit leidt tot eenheid in het recht: de civielrechtelijke werkelijkheid hoeft niet binnen het fiscale systeem te worden ingepast. Uit de vaststelling van de civielrechtelijke gevolgen blijken direct de fiscale consequenties.

In de literatuur hebben Schols en Schols een voorstel gedaan om voor wat betreft het belastbare feit van de erfbelasting aansluiting te zoeken bij het erfrecht.<sup>440</sup> De erfbelasting dient naar hun idee naadloos aan te sluiten bij haar civielrechtelijke ondergrond. Voor de heffing over niet-erfrechtelijke verkrijgingen kan worden aangesloten bij de quasilegatenregeling van art. 4:126 BW vanwege de vergelijkbare doelstelling:

“Een praktische wetgever zal dankbaar putten uit de erfrechtelijke fictie die aldaar reeds opgenomen is om schuldeisers, en in het bijzonder de legitimaris, te beschermen tegen de ongewenste effecten van het contractuele erfrecht. Het verbaast dan ook niet dat de technieken die in de praktijk gebruikt worden om de legitieme te ontgaan, oftewel de kinderen te ‘onterven’, niet zelden de evenbeelden zijn van de technieken die gebruikt worden om successierecht te besparen. Er is immers een belangrijke gelijkenis tussen het onterfde kind en de ‘onterfde’ fiscus. Niet alleen de fiscus wordt onder het huidige erfrecht, en wel in art. 4:7 lid 1 letter e BW, als een schuldeiser van de nalatenschap gezien, ook de legitimaris heeft in art. 4:7 lid 1 letter g BW deze verbinteniserightelijke status gekregen. Derhalve worden beide belanghebbenden, zowel de fiscus als de legitimaris, beschermd door de erfrechtelijke fictie.”

Van Vijfeijken vat het zo samen dat de wetgever met de quasilegatenregeling heeft beoogd te voorkomen dat de erflater zijn nalatenschap verkleint ten laste van legitimarissen en andere schuldeisers.<sup>441</sup>

Uiteraard is het voor de erfbelasting ook van belang dat de erflater de grondslag van de heffing niet uitholt door handelingen tijdens leven. Er bestaat echter een groot verschil in reikwijdte tussen de Successiewet 1956 en het erfrecht. De heffing van erf- en schenkbelasting ziet in beginsel op elke onzakelijke vermogensverschuiving die tijdens het leven van de erflater of als gevolg van zijn overlijden plaatsvindt. Het Nederlandse erfrecht daarentegen ziet op het vermogen waarover de erflater tijdens zijn leven nog niet heeft beschikt en dat diens gevolg ten gevolge van zijn overlijden overgaat op anderen. Ver-

440. B.M.E.M. Schols en F.W.J.M. Schols, “Enige’ civielrechtelijke dogmatiek misstaat de schenk(ings)- en erfbelasting niet!”, *WPNR* (2008) 6757.

441. I.J.F.A. van Vijfeijken, *Fictieve verkrijgingen in de Successiewet 1956*, Deventer: Kluwer 2013, par. 2:3.3.4.

mogensverschuivingen tijdens leven worden in beginsel ongemoeid gelaten. Dat is overigens niet vanzelfsprekend. Reeds onder de Codex Hammurabi moesten giften worden ingebracht in de nalatenschap, zodat er bij de verdeling rekening mee kon worden gehouden.<sup>442</sup> Een vergelijkbare benadering bestond in het Romeinse recht met de *bonorum collatio*.<sup>443</sup> De achtergrond van deze rechtsfiguur was dat aan een zoon die niet meer onder het vaderlijk gezag stond geen wettelijk erfdeel toekwam. Hij mocht evenwel voor een gelijk deel als de erfgenamen opkomen bij de verdeling van de nalatenschap, mits hij zijn vermogen ten tijde van het overlijden inbracht in de nalatenschap, voor zover een gezagsonderworpen zoon anders benadeeld zou worden. Ook daar omvatte het erfrecht dus tevens hetgeen tijdens leven was verkregen.<sup>444</sup>

Uiteraard geeft de quasilegatenregeling wel een uitbreiding tot bepaalde rechtshandelingen die de erflater tijdens zijn leven heeft verricht. Daarmee wordt echter een erfrechtelijk systeem gehanteerd dat vergelijkbaar is met systeem 1 uit par. 3.4.1. Op bevoordelingen tijdens leven wordt enkel acht geslagen, indien zij kunnen leiden tot ontwijking van het erfrecht. Vanwege dit verschil in reikwijdte ligt een directe koppeling met de quasilegatenregeling niet voor de hand. Wel kan nog gekeken worden naar de individuele bepalingen van art. 4:126 BW. Deze luiden als volgt:

“1. Een schenking of andere gift wordt, voor zover deze de strekking heeft dat zij pas na het overlijden van de schenker of gever wordt uitgevoerd, en zij niet reeds tijdens het leven van de schenker of gever is uitgevoerd, voor de toepassing van hetgeen in dit Boek is bepaald betreffende inkorting en vermindering aangemerkt als een legaat ten laste van de gezamenlijke erfgenamen.

2. Lid 1 is van overeenkomstige toepassing op:

- a. een beding dat een goed van een der partijen onder opschortende voorwaarde of onder opschortende tijdsbepaling zonder redelijke tegenprestatie op een ander overgaat of kan overgaan, voor zover het beding wordt toegepast in geval van overlijden van degene aan wie het goed toebehoort; wederkerigheid van het beding geldt niet als tegenprestatie;
- b. een begunstiging bij een sommenverzekering, voorzover de uitkering die door het overlijden van de verzekeringnemer verschuldigd wordt, als een gift geldt;
- c. een omzetting van een natuurlijke verbintenis in een rechtens afdwingbare, voor zover deze de strekking heeft dat de verbintenis pas na het overlijden van de schuldenaar zal worden nagekomen, en deze verbintenis niet reeds tijdens diens leven is nagekomen.”

Schols en Schols betogen niet dat deze civielrechtelijke ficties klakkeloos overgenomen moeten worden in het fiscale recht. Wel stellen zij voor dat in *fiscalibus* wordt voortgebouwd op de quasilegatenregeling. Zij werken ook een aantal voorbeelden uit waarin aansluiting bij de quasi-legaten naar hun idee tot een redelijker resultaat leidt dan toepassing van de (destijds geldende) Successiewet 1956. Van Zielst bevestigt dat er zeer veel overeenkomsten te vinden zijn tussen

442. Regels 165 en 166 van de Codex Hammurabi. *The Code of Hammurabi translated by L.W. King*, Paulo J.S. Pereira 2011, blz. 20-21.

443. Zie *Dig.* 37,6.

444. De *bonorum collatio* zag daarbij ook op het vermogen dat de zoon zelf had verworven, omdat een gezagsonderworpen zoon enkel vermogen voor zijn vader kon verwerven.

de huidige fictiebepalingen en de quasilegatenregeling.<sup>445</sup> Niettemin concludeert hij dat art. 4:126 BW op veel punten moet worden bijgeschaafd om als een volwaardige vervanger te dienen en acht hij een simpele verwijzing naar deze bepaling ongewenst. Wel bepleit hij om delen van de quasilegatenregeling, vaak in aangepaste vorm, integraal op te nemen in het belastbare feit. Van Vijfeijken meent dat aansluiting bij de quasilegatenregeling geen vereenvoudiging met zich brengt.<sup>446</sup>

Bij de beoordeling van de inpasbaarheid van de quasilegatenregeling nemen de verschillende auteurs de rationes van de bestaande ficties tot uitgangspunt. Vanuit de voorwaarde die in dit hoofdstuk wordt besproken, is de vraag of de aansluiting bij de quasilegatenregeling leidt tot een goede omschrijving van de onzakelijke voordelen die van een erflater kunnen worden verkregen. Deels is dat niet het geval, omdat onder het tweede lid, onderdeel a, ook een zakelijk voordeel kan vallen. Wederkerigheid geldt immers niet als tegenprestatie. De andere situaties betreffen wel onzakelijke bevoordelingen, maar de meeste zijn nogal specifiek. Zowel in het eerste lid als in het tweede lid, onderdeel b, gaat het om een specifieke soort gift. Bij de formulering van het belastbare feit kan beter het generieke begrip gift in de zin van art. 7:186, tweede lid, BW tot uitgangspunt worden genomen.

Schols en Schols wijzen er op dat ook het belastbare feit voor de Duitse Erbschaftsteuer<sup>447</sup> is gegrond in het civiele recht. Deze erfbelasting zien zij dan ook als inspiratie voor de Nederlandse regeling. Naar mijn idee verdraagt de complexiteit van het belastbare feit van de Duitse Erbschaftsteuer zich moeizaam met de beginselen van doelmatigheid en uitvoerbaarheid. Het Duitse belastbare feit verwijst direct naar bepalingen uit het burgerlijk recht, maar dat is onvoldoende voor een sluitend belastbaar feit. Daarom zijn vele uitbreidingen opgenomen. Par. 3, tweede lid, ErbStG geeft maar liefst zeven uitbreidingen op de toch al uitvoerige hoofdregel van het eerste lid. Ook voor specifieke gevallen uit het huwelijksvermogensrecht ('Fortgesetzte Gütergemeinschaft' en 'Zugewinnngemeinschaft') zijn in de belastingwet aparte regelingen ingeruimd. De wijze waarop in par. 3, eerste lid, ErbStG een opsomming wordt gegeven van de belastbare verkrijgingen, biedt mijns inziens wel een goede basis voor de vormgeving van het Nederlandse belastbare feit. Deze opsommingsmethode werk ik in par. 3.5.6 uit.

### 3.5.5 Autonome fiscale norm

Met de enkele aansluiting bij het erfrecht en de daarin geregelde quasi-legaten kan dus niet worden volstaan. Naast de koppeling met het erfrecht moet nog een aanvullende regeling worden opgenomen. Vanuit het oogpunt van doelmatigheid en rechtszekerheid is de toegevoegde waarde van een dergelijk systeem

445. M.I. van Zielst, 'Een regeling analoog aan de quasi-legatenregeling in de Successiewet 1956', *WPNR* (2011) 6886, blz. 411-417.

446. I.J.F.A. van Vijfeijken, *Fictieve verkrijgingen in de Successiewet 1956*, Deventer: Kluwer 2013, par. 17.3.

447. Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Wet van 17 april 1974, laatstelijk gewijzigd bij Wet van 26 juni 2013, BGBl. I S. 1809.

dan ook beperkt. Aan de andere kant van het spectrum is het mogelijk om in het geheel geen koppeling te maken met het civiele recht, maar volledig te werken met eigen fiscaalrechtelijke definities. De vraag rijst of daarmee meer recht wordt gedaan aan de beginselen van behoorlijk wetgeving.

In het Verenigd Koninkrijk wordt het belastbare feit gevormd door de ‘transfer of value’. Daaronder wordt verstaan de ‘disposition’ van een natuurlijk persoon als gevolg waarvan de waarde van zijn vermogen afneemt, waarbij het bedrag van die waarde-afname als overgedragen waarde wordt aangemerkt.<sup>448</sup> Enerzijds is dit uitgangspunt te beperkt, zodat bij overlijden de erflater wordt geacht onmiddellijk voor zijn overlijden een ‘transfer of value’ te hebben gemaakt ter grootte van de waarde van zijn vermogen op dat tijdstip (section 4, par. 1). Anderzijds is het te ruim, zodat onder andere beperkingen zijn opgenomen voor uitgaven ten behoeve van het levensonderhoud van familieleden (section 11), uitgaven die aftrekbaar zijn voor de heffing van inkomstenbelasting en de betaling van pensioenpremies (section 12). Ook giften tijdens leven blijven onbelast, tenzij zij hebben plaatsgevonden binnen zeven jaar vóór overlijden (section 3A, par. 4 en 5).

Bij de beoordeling van dit economische belastbare feit valt allereerst op dat, hoewel de belasting officieel wordt aangemerkt als een inheritance tax, feitelijk sprake is van belasting over het vermogen van de erflater. In ongewijzigde vorm zou het belastbare feit daarom niet binnen het Nederlandse systeem passen. Bovendien is het belastbare feit verre van eenvoudig, omdat tal van aanvullende regelingen nodig zijn. Zoals de fictiebepalingen in het Nederlandse stelsel het beperkte uitgangspunt van het belastbare feit uitbreiden, brengen voornoemde bepalingen juist beperkingen aan op een te ruim vertrekpunt.

Wellicht kan beter te rade worden gegaan bij de Ierse erfbelasting. Anders dan in het Verenigd Koninkrijk is in Ierland het belastbare feit gekoppeld aan het perspectief van de verkrijger. De Ierse erfbelasting wordt geheven over de waarde van de ‘inheritance’ waartoe een verkrijger gerechtigd is geworden.<sup>449</sup> Het begrip ‘inheritance’ wordt daarbij economisch ingekleurd (section 11):

“For the purposes of this Act, where, under or in consequence of any disposition, a person becomes beneficially entitled in possession on a death to any benefit (...), otherwise than for full consideration in money or money's worth paid by him, he shall be deemed to take an inheritance.”

Anders dan in het Verenigd Koninkrijk is het begrip ‘disposition’ nader gedefinieerd. Deze definitie bestaat uit een niet-limitatieve opsomming, waarbij de aansluiting bij het spraakgebruik ver te zoeken is. Zo worden de donatio mortis causa en de uiterste wil genoemd, maar ook de vererving volgens het wettelijk erfrecht (section 2, subs. 1). Ook voor de betekenis van het element ‘on a death’ moet de definitie worden geraadpleegd. Onder dit begrip valt niet alleen de verkrijging als gevolg van overlijden, maar onder andere ook de verkrijging

448. Section 3, par. 1, Inheritance Tax Act 1984, Wet van 31 juli 1984, Chapter 51.

449. Section 10 Capital Acquisitions Tax Act, Wet van 31 maart 1976, Number 8 of 1976.



binnen twee jaar voorafgaand aan het overlijden en onder omstandigheden de beëindiging van een levenslang genotsrecht (section 3).

Feitelijk wordt de reikwijdte van het belastbare feit dus bepaald door de situaties die zijn genoemd bij de definiëring van de begrippen ‘disposition’ en ‘on a death’. Het belastbare feit zelf is daardoor een lege huls waaruit niets kan worden afgeleid. Dit maakt de benadering omslachtig. De opsommingen die nodig zijn om de verschillende ‘vage’ begrippen nader in te vullen, zouden beter zelf het belastbare feit kunnen vormen. De wijze waarop een dergelijke opsomming als belastbaar feit kan dienen, bespreek ik in par. 3.5.6.

Uit de wijze waarop in het Verenigd Koninkrijk en Ierland zakelijke voordelen van de heffing worden uitgesloten, kan wel lering worden getrokken. Onder de Britse erfbelasting gelden beschikkingen niet als ‘transfer of value’, indien geen sprake is van een bevoordelingsbedoeling en de beschikking onderdeel is van een transactie die heeft plaatsgevonden at arm’s length tussen niet-gelieerde personen dan wel naar verwachting op dezelfde voorwaarden door niet-gelieerde personen zou zijn overeengekomen (section 10, par. 1). Daarbij hoeft de voorwaarde van een bevoordelingsbedoeling in Nederland niet te worden gesteld, aangezien dat niet het onderscheidend criterium is tussen wel en niet heffen. De eis dat tegenover de verkrijging geen zakelijke tegenprestatie staat, zoals ook in Ierland wordt gesteld (zie het citaat uit section 11 hierboven), geeft de bedoeling van de wetgever wel goed weer. Hoewel een dergelijke norm voorkomt dat juridische onderscheidingen de belastingheffing ten onrechte kunnen beïnvloeden, kan worden afgevraagd of de norm niet te vaag is. In hoeverre inpassing in het Nederlandse belastbare feit wenselijk is, komt aan het einde van par. 3.5.6 verder ter sprake.

Een andere mogelijkheid is om de koppeling met de inkomstenbelasting te maken. In het Zwitserse kanton Aargau worden zakelijke voordelen van de heffing van erf- en schenkbelasting uitgesloten door allereerst te bepalen dat het gaat om voordelen waar “keine oder keine gleichwertige Leistung der empfangenden Person gegenübersteht” en vervolgens een uitzondering op te nemen voor “Vermögensanfälle, die von der empfangenden Person im Zeitpunkt der Zuwendung als Einkommen oder Gewinn versteuert werden”.<sup>450</sup> Het nadeel van deze benadering is de afhankelijkheid die wordt gecreëerd van de vormgeving van de inkomstenbelasting. Dat de heffing van erfbelasting over zakelijk verkregen voordelen tot dubbele heffing kan leiden (zie par. 3.5.3), betekent uiteraard niet dat alle zakelijke voordelen ook daadwerkelijk in de heffing van inkomstenbelasting worden betrokken. Het gevolg zou dan zijn dat waar heffing van inkomstenbelasting ter zake van een zakelijk voordeel, al dan niet terecht, achterwege blijft, erfbelasting is verschuldigd. En dat strookt niet met de bedoeling van de wetgever dat ter zake van zakelijke voordelen geen erfbelasting wordt geheven.

450. Par. 142 Steuergesetz, Kanton Aargau, Wet van 15 december 1998, 651.100.

### 3.5.6 Opsommingsmethode

Nu directe aansluiting bij het erfrecht geen soelaas biedt en de voordelen van een zelfstandig onzakelijkheids criterium met het oog op de rechtszekerheid beperkt zijn, is een derde optie om bij de formulering van het belastbare feit de verschillende typen verkrijgingen te benoemen. Eerder zijn van deze benadering al verschillende voorbeelden gegeven. Ten tijde van de Republiek was dit de geijkte methode om het belastbare feit vorm te geven. In Holland en West-Friesland werd opgesomd dat belast werd de verkrijging ter zake des doods, op grond van het wettelijk of testamentaire erfrecht, codicil, legaat of gift.<sup>451</sup>

Ook nu nog wordt een dergelijke methodiek gehanteerd. De meeste Zwitserse kantons hebben het belastbare feit van hun erfbelasting op deze wijze vormgegeven. In par. 2.4.3 werd reeds het voorbeeld gegeven van het belastbare feit van het kanton Zürich.<sup>452</sup> Daarin wordt vooropgesteld dat alle vermogensovergangen op grond van het wettelijk erfrecht of een beschikking ter zake des doods aan heffing onderworpen zijn. Vervolgens wordt een niet-limitatieve opsomming gegeven van de verschillende verkrijgingen die zijn belast. Genoemd worden de verkrijgingen op grond van erfstelling, legaat, erfcontract, schenking ter zake des doods en de oprichting van een stichting ter zake des doods. Andere kantons hanteren soortgelijke omschrijvingen.<sup>453</sup> Deze techniek wordt ook door de werkgroep-Moltmaker gebruikt in haar proeve voor een nieuwe Successiewet.<sup>454</sup> In art. 2.1 wordt een limitatieve opsomming gegeven waarin naast de verkrijging krachtens erfrecht (onderdeel a) ook de verkrijging krachtens bepaalde rechtshandelingen (onderdeel b, zie par. 3.4.3), de verkrijging krachtens een overeenkomst van levensverzekering of derdenbeding (onderdeel c) en de verkrijging krachtens een overeenkomst met betrekking tot rentevergoeding zijn genoemd (onderdeel d).

Het voordeel van de opsommingsmethode is dat is opgesomd welke verkrijgingen belastbaar zijn. Dit komt de eenvoud en duidelijkheid van de regeling ten goede. Bovendien is een opsomming als bij de werkgroep-Moltmaker erg nauwkeurig vanwege haar limitatieve karakter. Een ander voordeel is dat wordt aangesloten bij aanverwante civiele wetgeving. In het civiele recht is immers geregeld op welke wijze vermogen kan worden verkregen. Daar moet dan ook worden nagegaan op welke verschillende manieren niet-zakelijke verkrijgingen ten gevolge van het overlijden van een erflater mogelijk zijn:

- Dit is uiteraard in de eerste plaats de verkrijging krachtens erfrecht. Het erfrecht ziet op de overgang van het vermogen waarover de erflater tijdens zijn leven niet heeft beschikt.

451. Art. 3 Ordonnantie van 22 december 1598, *Groot-Placaetboek I*, 's Gravenhage 1658, blz. 1954-1955.

452. Par. 3 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, Kanton Zürich, Wet van 28 september 1986, *Offizielle Sammlung* 49, 810.

453. Zie onder andere: par. 3 Gesetz über die Erbschafts- und Schenkungssteuer, Kanton Thurgau, Wet van 15 juni 1989, RB 641.8, en par. 121 Gesetz über die direkten Steuern, Kanton Basel-Stadt, Wet van 12 april 2000, 640.100.

454. Werkgroep modernisering successiewetgeving, *De warme, de koude en de dode hand (rapport van 13 maart 2000)*, 's-Gravenhage: Ministerie van Financiën 2000, Bijlage 1: Proeve van een Successiewet 2001.

- Over het vermogen dat niet tot de nalatenschap behoort, heeft de erflater al wel beschikt. Ten aanzien van die beschikkingen tijdens leven springt als onzakelijke vermogensverschuiving vooral de gift in het oog. In par. 3.5.3 is uiteengezet dat een bevoordelingsbedoeling van de erflater geen vereiste is voor de heffing van erfbelasting. Niettemin komt de eis van een bevoordelingsbedoeling verschillende keren in de wetsgeschiedenis naar voren. Dat is niet verwonderlijk, omdat bij niet-zakelijke rechtshandelingen waarbij de erflater is betrokken in de regel ook sprake zal zijn van een bevoordelingsbedoeling.
- Een bevoordelingsbedoeling hoeft niet aan de orde te zijn als verplichtingen in de sfeer van het personen- of familierecht een rol spelen. Het gaat dan om de voldoening aan een natuurlijke verbintenis of vermogensverschuivingen in de sfeer van het huwelijksvermogensrecht. In dergelijke gevallen vindt de verkrijging plaats buiten de zakelijke sfeer, maar is geen sprake van een bevoordelingsbedoeling.
- Tot slot moet rekening worden gehouden met de rechtsfiguren die zich onder een buitenlands rechtstelsel kunnen voordoen. Het gaat dan met name om rechtsfiguren die binnen het Nederlandse civiele recht niet bekend zijn, zoals de trust. Een verwijzing naar het APV-regime kan dan ook niet ontbreken.

De vraag is of het volstaat om de hiervoor genoemde categorieën van verkrijgingen limitatief als belastbare verkrijgingen in art. 1 SW 1956 op te sommen. Mogelijk kan een lek ontstaan in verband met een buitenlandse rechtsfiguur die leidt tot een onzakelijke vermogensverschuiving, maar niet onder de in Nederland bekende categorieën valt. Hierbij kan worden gedacht aan landen waarbij het overlijden van een gerechtigde tot een beperkte gemeenschap van rechtswege leidt tot aanwas bij de andere gerechtigden (zie verder par. 4.2.6).

Dit probleem kan worden opgelost door de opsommingsmethode te combineren met het in par. 3.5.5 omschreven algemene onzakelijkheids criterium. Aan de opsomming van belastbare verkrijgingen kan dan als laatste categorie worden toegevoegd de situatie dat tegenover de verkrijging geen zakelijke tegenprestatie staat. Zodoende wordt een vangnetbepaling gecreëerd voor een onzakelijke vermogensverschuiving die niet onder het bereik valt van een van de andere categorieën. Het enige nadeel van een dergelijk vangnet is de afname van de rechtszekerheid. Er wordt dan immers alsnog een vage norm aan de opsomming toegevoegd. Mijns inziens zal het effect op de rechtszekerheid echter beperkt zijn, indien de algemene onzakelijkheidsnorm alleen geldt voor situaties die niet onder een eerdere categorie vallen. Slechts in een enkel geval wordt dan toegekomen aan toetsing aan de restcategorie.

## 3.6 VOORDEEL

### 3.6.1 Geen genot, toch belasting?

In par. 3.3 is geconcludeerd dat zowel de verkrijging van zaken als van vermogensrechten aan de heffing van erfbelasting is onderworpen. De vaststelling

van het te belasten voordeel lijkt dan eenvoudig. Zolang de verkrijger nog geen goed heeft verkregen, is heffing niet op zijn plaats. Zodra daarvan wel sprake is, kan heffing plaatsvinden over de waarde van de verkregen goederen. In werkelijkheid blijkt het verkregen voordeel echter niet zo gemakkelijk te bepalen. Allereerst kan de vraag opkomen of het tijdstip van heffing altijd samenvalt met het moment van verkrijging van het goed. Mogelijk moet in bepaalde gevallen de heffing later plaatsvinden, bijvoorbeeld zodra de verkrijger het genot van het goed heeft verkregen. Daarnaast kunnen zich problemen voordoen bij de waardering van de verkrijging. Dat speelt in het bijzonder als de waarde afhangt van de vervulling van een voorwaarde of de uitoefening van een wilsrecht.

De staten die erfbelasting heffen, kennen ook verschillende regelingen met betrekking tot het tijdstip van heffing en de waarde waartegen een voordeel in aanmerking wordt genomen. In het Verenigd Koninkrijk sluit de erfbelasting aan bij wijzigingen in de gerechtigdheid tot de nalatenschap die voortvloeien uit de verdeling, het doen van afstand of de wens van de erflater die door een legataris wordt uitgevoerd, mits zij plaatsvinden binnen twee jaar na het overlijden.<sup>455</sup> Onder de Ierse erfbelasting wordt het resultaat na verwerping of afstand altijd gevolgd, voor zover tegenover de verwerping of afstand geen tegenprestatie staat.<sup>456</sup> De vervulling van de Angelsaksische pendant van de ontbindende voorwaarde ('contingency') leidt in Ierland tot teruggaaf van de verschuldigde erfbelasting, behalve voor de periode waarover de verkrijger reeds het genot heeft gehad (section 20).<sup>457</sup> Een herroepelijke schenking wordt pas in de heffing betrokken op het tijdstip dat de erflater de schenking niet meer kan herroepen (section 30).

Zoals in par. 2.2.3 besproken, werd in de Republiek veelal aangesloten bij degene die het voordeel genoot en niet bij de juridisch gerechtigde. Zo hoefde de blote eigenaar niet eerder belasting te betalen dan dat het vruchtgebruik was geëindigd. Verder was de vererving in de zijlijn niet belast, indien het overleden kind op grond van het testament van een van zijn ouders nog niet in het bezit was gesteld van hetgeen hij of zij van de betreffende ouder had geërfd. Bij de invoering van een algemene erfbelasting in 1817 werd deze lijn voortgezet. De wetgever formuleerde het volgende grondbeginsel voor de nieuwe wet:<sup>458</sup>

“Men betaalt namelijk van al datgene hetwelk door den overledene wordt nagelaten, na aftrek van de schulden des boedels, zoodanig dat hetgeen aan den lande moet worden opgebracht steeds is in eene juiste betrekking met datgene hetwelk men geniet, en men betaalt niet eer vóór dat men het genot heeft van hetgeen ter zake van het overlijden van een derde verkregen wordt.”

Vóór 1869 kon de belasting over de blote eigendom worden opgeschort tot het einde van het vruchtgebruik. Bij vererving van de blote eigendom vond geen cumulatie van erfbelasting plaats, maar verviel het opgeschorte recht (art. 48

455. Section 17, onderdelen a en b, jo. section 142, par. 1, en section 143 Inheritance Tax Act 1984, Wet van 31 juli 1984, Chapter 51.

456. Section 13 Capital Acquisitions Tax Act, Wet van 31 maart 1976, Number 8 of 1976.

457. Vgl. art. 53, tweede lid, SW 1956.

458. *Kamerstukken II 1816/17*, XVI, nr. 3, blz. 248.

SW 1859). Alleen bij de aangroei naar volle eigendom was de eigenaar erfbelasting verschuldigd (art. 50, eerste lid, SW 1859). In 1859 werd dit stelsel door de minister als volgt verdedigd:<sup>459</sup>

“Menigvuldig zijn de gevallen op welke het billijk en onmisbaar stelsel van opschorting der regten invloed uitoefent, vooral wanneer daarbij de even billijke regel: *geen genot, geene belasting*, wordt aangenomen.”

Destijds was er reeds kritiek op dit uitgangspunt. In de Tweede Kamer werd opgemerkt dat de werkelijke aard van de erfbelasting het belasten van de overgang van kapitalen is, ongeacht of sprake is van vruchten afwerpende zaken.<sup>460</sup> In 1869 heeft de wetgever dat uitgangspunt overgenomen en de heffingssystematiek ten aanzien van vruchtgebruik en blote eigendom ingrijpend gewijzigd. In de wetsgeschiedenis werd gesteld dat dit nieuwe stelsel beter aansluit bij het uitgangspunt van art. 1 SW 1859.<sup>461</sup>

“Dat stelsel is hoogst eenvoudig, zoowel in beginsel als in toepassing: het hecht zich niet aan *fictien*, maar sluit zich bij den *waren* toestand der zaken aan: het is geheel in overeenstemming met den rechtvaardigen regel van art. 1 der wet, dat het regt verschuldigd is van de waarde die *werkelijk* geërfd of verkregen wordt;”

De verkrijger van de blote eigendom krijgt direct een recht op het goed, waaraan een bepaalde waarde kan worden toegekend. Met die waarde wordt de verkrijger verrijkt. De wetgever meent dat het stelsel van art. 1 SW 1859 met zich brengt dat over die waarde ook direct erfbelasting wordt betaald.<sup>462</sup> De in 1859 nog gehuldigde regel ‘geen genot, geene belasting’ is volgens de wetgever in strijd met het hoofdbeginsel dat erfbelasting is verschuldigd over de waarde van “AL wat geërfd of verkregen wordt”. Omdat ook de blote eigendom wordt geërfd of verkregen en een zekere verkoopwaarde heeft, wordt ook direct geheven. Dat de eigenaar nog niet de vruchten van zijn eigendom geniet, doet hieraan niets af. Er zijn meer goederen die worden belast met erfbelasting, hoewel zij voor de belastingplichtige niet direct genot opleveren en dit wellicht ook nooit zullen doen.<sup>463</sup>

Het bovenstaande neemt overigens niet weg dat de verkrijger wel daadwerkelijk een voordeel moest genieten. De wijziging van het stelsel van vruchtgebruik was gebaseerd op de gedachte dat de blote eigendom een bepaalde verkoopwaarde heeft. Tijdens de parlementaire behandeling werd opgemerkt dat de verkrijger van de blote eigendom een werkelijk voordeel geniet.<sup>464</sup> De blote eigendom heeft geldswaarde. De verkrijger kan zijn recht verkopen en bezwaren en bij zijn overlijden vererft de blote eigendom naar zijn kinderen.

459. *Kamerstukken II* 1858/59, XV, nr. 26, blz. 839.

460. *Kamerstukken II* 1857/58, XVI, nr. 4, blz. 350.

461. *Kamerstukken II* 1868/69, 59, nr. 3, blz. 186.

462. *Kamerstukken II* 1868/69, 59, nr. 3, blz. 183.

463. *Kamerstukken II* 1868/69, 59, nr. 6, blz. 763, en *Kamerstukken II* 1868/69, 59, nr. 7, blz. 845.

464. *Handelingen II* 1868/69, 99, blz. 1374-1375.

Het principe dat heffing van erfbelasting alleen op zijn plaats is als het verkregen vermogen ook inkomsten oplevert, heeft de wetgever in 1869 dus volledig losgelaten. Toen in 1878 de rechte lijn aan heffing werd onderworpen, werd bevestigd dat niet het genot, maar de vermogensvermeerdering reden voor heffing is:<sup>465</sup>

“Eene matige successiebelasting treft slechts hem, die betalen kan en naar mate hij betalen kan. Zij treft hem op het tijdstip, waarop hij zijn vermogen vergroot ziet.”

Tevens werden de kritiek op het stelsel van 1869 en de roep om terugkeer naar het voorheen geldende systeem<sup>466</sup> van de hand gewezen:<sup>467</sup>

“Dat stelsel hield geen rekening met de werkelijkheid, was in strijd met de hoofdbeginselen der wet en berustte op allerlei fictien: het moest dus noodwendig onhoudbaar blijken. (...)

Het is in overeenstemming met het hoofdbeginsel der wet, dat de belasting verschuldigd is van de waarde van al wat geërfd of verkregen wordt en met den regtvaardigen regel, dat ieder betaalt naar mate van de waarde die hij krijgt. Het is eenvoudig in de toepassing, houdt zich aan de werkelijkheid en laat dus elke fictie ter zijde.

Een voorstel om dat stelsel weder te verlaten is dus van den ondergeteekende niet te wachten.”

Het is echter niet de bedoeling van de wetgever dat de verkrijging van een goed in alle gevallen daadwerkelijk tot heffing leidt. In 1869 werd de grond voor de heffing over blote eigendom gevonden in de verkoopwaarde. Het beginsel dat het verkregene wel waarde in het economische verkeer moet hebben om belastbaar te zijn, werd bij de invoering van de Successiewet 1956 door de wetgever nader uitgewerkt.<sup>468</sup>

“Ten slotte voegt de ondergetekende aan het vorenstaande nog toe, dat het enkele feit, dat een ‘zaak’ in de zin van artikel 555 van het Burgerlijk Wetboek wordt nagelaten<sup>469</sup>, slechts tot heffing van successierecht dient te leiden in zover als die ‘zaak’ inderdaad ook economische waarde heeft. Niet juist zou het bijvoorbeeld zijn successierecht te heffen wegens de overgang van de erflater op zijn erfgenamen van een vermogensrechtelijke bevoegdheid, tot uitoefening waarvan de erfgenamen niet verplicht zijn en welke naar economische en maatschappelijke begrippen niet medetellen onder de vermogensbestanddelen; men denke hier b.v. aan de mogelijkheid tot instelling van een rechtsvordering, een bevoegdheid tot het inroepen van een wettelijk erfdeel, en dergelijke ‘wilsrechten’.”

Het is dus de bedoeling van de wetgever om over verkregen goederen alleen erfbelasting te heffen, indien het goed ook waarde in het economische verkeer heeft. Over verkregen wilsrechten dient heffing achterwege te blijven, zolang

465. *Kamerstukken II 1877/78*, 19, nr. 6, blz. 26. Ook aangehaald in het uiteindelijke wetsvoorstel:

*Kamerstukken II 1877/78*, 126, nr. 3, blz. 2.

466. *Kamerstukken II 1877/78*, 126, nr. 5, blz. 9.

467. *Kamerstukken II 1877/78*, 126, nr. 5, blz. 13.

468. *Kamerstukken II 1948*, 915, nr. 3, blz. 13.

469. Het begrip ‘zaak’ uit art. 555 BW is gelijk aan het sinds 1 januari 1992 geldende begrip ‘goed’ van art. 3:1 BW.

het wilsrecht niet is uitgeoefend. De heffing van erfbelasting ziet dus niet op een voordeel dat de verkrijger had kunnen verkrijgen. N'est heritier qui ne veut. De verkrijger is vrij om een aan hem gedaan aanbod tot bevoordeling te aanvaarden. Als hij een dergelijk aanbod niet aanvaardt, wordt niet geheven. Daarbij wordt onder een wilsrecht enkel een recht verstaan dat naar economische en maatschappelijke begrippen niet meetelt als vermogensbestanddeel. Omdat een verdere omschrijving ontbreekt, versta ik in het navolgende onder het begrip wilsrecht 'de bevoegdheid om door een wilsverklaring een nieuwe rechtstoestand te scheppen (recht op rechtsvorming)'.<sup>470</sup> Deze ruime omschrijving, die dus niet beperkt is tot erfrechtelijke wilsrechten, past ook binnen de economische benadering die de wetgever voorstaat.

Bij de herziening van de erfbelasting in 2009 kwam het bovenstaande ook aan de orde. In de Eerste Kamer lichtte de staatssecretaris als volgt toe waarom de heffing over een onderbedelingsvordering, die voor de verkrijger niet direct opbrengst genereert, toch in overeenstemming is met de systematiek van de erfbelasting:<sup>471</sup>

“De leden van de fracties van OSF, D66 en GroenLinks vragen om uit te leggen waarom onderbedelingsvorderingen die ontstaan bij toepassing van het wettelijk erfrecht en die geen onmiddellijke opbrengsten voor de verkrijger opleveren, wel meteen worden belast met erfbelasting. Hierop wil ik allereerst antwoorden dat erfbelasting wordt geheven over de waarde in het economische verkeer van de verkrijging. Dat geldt ook voor de heffing over de verkrijging van een onderbedelingsvordering. Hoewel een dergelijke vordering geen onmiddellijke opbrengsten genereert, heeft hij wel een waarde die wordt bepaald met inachtneming van de niet-opeisbaarheid van de vordering. Verder is bij toepassing van het wettelijk erfrecht de langstlevende echtgenoot, die de beschikking over het vermogen heeft, op grond van het Burgerlijk Wetboek verplicht de door de kinderen verschuldigde erfbelasting te voldoen.”

Het uitgangspunt dat een goed waarde in het economische verkeer moet hebben om te worden belast, roept vragen op indien sprake is van een voorwaardelijke verkrijging. Het is dan immers onzeker of de verkrijger het goed daadwerkelijk zal verkrijgen (opschortende voorwaarde) dan wel zal mogen behouden (ontbindende voorwaarde). Op welk tijdstip moet in dergelijke gevallen de heffing plaatsvinden? En in hoeverre moet rekening worden gehouden met de vervulling van de voorwaarde? Bij de wetswijziging in 1869 schetste de wetgever voor voorwaardelijke verkrijgingen de volgende heffingsssystematiek:<sup>472</sup>

“Omtrent den invloed dier de voorwaarden waarvan eene erfstelling of een legaat afhankelijk is gemaakt, op de heffing der belasting uitoefenen, heeft zoo min in België als hier te lande ooit eenig verschil van gevoelen bestaan. Zoowel dáár als hier is de wet steeds in dien zin toegepast, dat degeen die onder

470. De omschrijving is ontleend aan S.E. Bartels en A.I.M. van Mierlo (m.m.v. H.D. Ploeger), *Mr. C. Assers Handleiding tot de beoefening van het Nederlands Burgerlijk Recht. 3. Vermogensrecht algemeen. Deel IV. Algemeen goederenrecht*, Deventer: Kluwer 2013, blz. 4. Zie voor een uitgebreide beschrijving van de verschillende verschijningsvormen van het wilsrecht: W. Snijders, 'Wilsrechten, in het algemeen en in het nieuwe erfrecht', *WPNR* (1999) 6365, 6366 en 6367.

471. *Kamerstukken I* 2009/10, 31 930, D, blz. 61.

472. *Kamerstukken II* 1868/69, 59, nr. 7, blz. 845.

eene *ontbindende* voorwaarde erft of verkrijgt, het regt betaalt even als of de voorwaarde niet gemaakt ware, maar aanspraak op *teruggaaf* van het betaalde erlangt zoodra de voorwaarde vervuld wordt, en dat hij die erft of verkrijgt onder eene *opschortende* voorwaarde niets schuldig is vóór dat de voorwaarde wordt vervuld.”

Nadien is door de wetgever niet meer ingegaan op de heffingsprincipes bij voorwaardelijke verkrijgingen. Wel werd bij de invoering van de Successiewet 1956 in het algemeen ingegaan op de herziening van geheven belasting als gevolg van gebeurtenissen na het overlijden:<sup>473</sup>

“De geldende Successiewet kent in vele gevallen de mogelijkheid om tot herziening van de oorspronkelijke rechtsberekening over te gaan, indien door een gebeurtenis na het overlijden aan de erfgenamen de vermogensrechtelijke voordelen van de uitoefening van een aanspraak als evenbedoeld alsnog toevallen, doch spreekt niet op voldoende duidelijke wijze een algemeen beginsel uit. Door verduidelijking van de tot dusver geldende regeling wordt thans, beter dan tot dusver het geval was, in de wet tot uitdrukking gebracht, dat de heffing van het successierecht zich richt naar hetgeen uiteindelijk als gevolg van de erfrechtelijke overgang wordt verkregen”

Indien verkregen wordt ten gevolge van de uitoefening van een wilsrecht wordt dus het resultaat in de heffing betrokken. Daarbij is van belang dat de latere uitoefening van een wilsrecht alleen aanleiding geeft tot heffing van erfbelasting, als het recht voortvloeit uit een reeds op het moment van overlijden bestaande rechtsverhouding. De wetgever meent dan ook dat deze systematiek geen inbreuk maakt op het beginsel dat latere gebeurtenissen in het algemeen geen invloed hebben op de verschuldigheid van erfbelasting.<sup>474</sup>

In het voorgaande zijn de uitgangspunten weergegeven die de wetgever in de wetsgeschiedenis naar voren heeft gebracht ten aanzien van het tijdstip van heffing. Samengevat kunnen hieruit de volgende vier stelregels worden afgeleid:

1. De verkrijging van een goed dient slechts tot heffing van erfbelasting te leiden, indien het goed waarde in het economische verkeer heeft.
2. Met wilsrechten wordt pas rekening gehouden, indien het wilsrecht wordt uitgeoefend en het wilsrecht reeds op overlijdensdatum bestond.
3. Een verkrijging onder opschortende voorwaarde wordt pas belast, indien de voorwaarde wordt vervuld.
4. Bij uitoefening van een wilsrecht of vervulling van een ontbindende voorwaarde wordt de heffing herzien, zodat geheven wordt over hetgeen uiteindelijk wordt verkregen.

Vanaf par. 3.6.4 worden deze stelregels verder uitgewerkt tot een wettelijke norm. Eerst ga ik in op een tweetal andere aspecten van het te belasten voordeel: de aftrek van schulden en lasten (par. 3.6.2) en overige draagkrachtverminderende omstandigheden (par. 3.6.3).

473. Kamerstukken II 1948, 915, nr. 3, blz. 13.

474. Kamerstukken II 1948, 915, nr. 3, blz. 27.



### 3.6.2 Bona non intelliguntur nisi deducto aere alieno<sup>475</sup>

Om het te belasten voordeel te bepalen, zijn niet alleen de verkregen goederen van belang, maar is ook van belang of, en zo ja in hoeverre, aftrek is toegestaan voor eventuele schulden en andere lasten die de verkrijger voor zijn rekening moet nemen. Volgens de Sprenger van Eyk kent de belasting die bij gelegenheid van de erfopvolging geheven wordt hoofdzakelijk twee verschijningsvormen.<sup>476</sup> De eerste is een recht van overgang: een heffing van de waarde van de overgegangene goederen, zonder rekening te houden met lasten of schulden.<sup>477</sup> De tweede vorm is een heffing van de waarde van hetgeen ieder ontvangt, na aftrek van het aandeel, dat hij moet dragen in sommige lasten en in de schulden van de erflater.

Als het belastbare feit van een erfbelasting zich toespitst op de overgang van het vermogen van de ene op de andere eigenaar, komt het voor dat met eventuele schulden geen rekening wordt gehouden. Een voorbeeld van een dergelijke overgangsbelasting was het Franse 'droit de mutation par décès', dat in 1812 en 1813 ook in Nederland werd geheven. Een van de belangrijkste kenmerken van deze heffing was dat de overgang van goederen werd belast, zonder aftrek van de op die goederen drukkende schulden (zie verder par. 2.3.1). Deze brutobenadering wordt in Nederland ook gevolgd in de overdrachtsbelasting en was zichtbaar in het per 1 januari 2010 afgeschafte recht van overgang.<sup>478</sup>

Tegenover deze overgangsbelastingen kan de Romeinse erfbelasting worden geplaatst. Als archetype van een erfbelasting naar draagkracht kwamen de begrafeniskosten<sup>479</sup>, schulden en alimentatieverplichtingen in mindering op de heffingsgrondslag.<sup>480</sup> Ook voor de Nederlandse erfbelasting geldt sinds jaar en dag een nettobenadering. Het beginsel dat de verkrijger slechts belasting is verschuldigd over het zuivere voordeel werd bijvoorbeeld reeds gehanteerd in de Zeeuwse erfbelasting. De ordonnantie uit 1637 had betrekking op alle verkregen goederen, maar stond ook aftrek toe van alle schulden waarmee de nalatenschap was belast "soo dat alleene den dertichsten penningh sal werden betaelt van 't geene suyvers op den Erfgenamen sal wesen ghesuccedeert".<sup>481</sup>

475. Vertaling: "De goederen worden niet gekend tenzij de schulden zijn afgetrokken." Dit rechtsbeginsel is ontleend aan *Dig.* 23.3.72 pr.

476. J.P. Sprenger van Eyk, *De wetgeving op het recht van successie* (bewerking door B.J. de Leeuw), 's-Gravenhage: Martinus Nijhoff 1930, blz. 33.

477. Ook Klaassen spreekt in een dergelijk geval van een recht van overgang: J.G. Klaassen, *De Successiewet*, Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink 1936, blz. 53-54.

478. Wet van 17 december 2009, *Stb.* 2009, 564. Overigens kan de brutobenadering onder het recht van overgang worden genuanceerd door de aftrekbaarheid voor situsschulden (art. 5, vierde lid, SW 1956 (oud) ) en als gevolg van de doorwerking van het EU-recht (HvJ 11 december 2003, zaak C-364/01 (Barbier), *BNB* 2004/178, en HvJ 11 september 2008, zaak C-43/07 (Arens-Sikken), *BNB* 2009/48).

479. Wat onder begrafeniskosten moest worden verstaan, werd door Aemilius Macer beschreven in zijn verhandeling over de *vicesima hereditatum*: *Dig.* 11.7.37 pr.

480. M. Dureau de la Malle, *Économie politique des Romains (tome second)*, Parijs: E. Duverger 1840, blz. 472.

481. Art. 1 Ordonnantie van 23 september 1637, *Groot-Placaetboek I*, 's Gravenhage 1658, blz. 2109.

In andere provincies waren de aftrekmogelijkheden beperkter, maar daar waren ook niet alle goederen aan heffing onderworpen.<sup>482</sup>

Ook de Ordonnantie van 4 oktober 1805 zag op het zuiver saldo van de nalatenschap (art. 1). Bij de invoering van de eerste algemene erfbelasting in het Koninkrijk der Nederlanden in 1817<sup>483</sup> moest de wetgever kiezen tussen dat systeem en de hiervoor genoemde Franse heffingssystematiek. In de memorie bij het oorspronkelijke wetsvoorstel werd de keuze voor het systeem van de Noordelijke Provinciën als volgt gemotiveerd:<sup>484</sup>

“Het regt van successie in de Noordelijke Provinciën met den jare 1806 algemeen gemaakt, en bij de wet van den 23sten December 1813 weder ingevoerd, berust daarentegen op een tegenovergesteld grondbeginsel. Men betaalt namelijk van al datgene hetwelk door den overledene wordt nagelaten, na aftrek van de schulden des boedels, zoodanig dat hetgeen aan den lande moet worden opgebracht steeds is in eene juiste betrekking met datgeen hetwelk men geniet, en men betaalt niet eer vóór dat men het genot heeft van hetgeen ter zake van het overlijden van een derde verkregen wordt.

De enkele vergelijking van den aard der beide belastingen toont dus genoegzaam aan, dat deze onderling weinig verwantschap hebben, en dat het regt van successie in de Noordelijke Provinciën in gebruik, hoe zeer meer productief dan het regt van mutatie bij de Fransche wetten ingevoerd, voor de contribuabelen het voordeel heeft dat het op meer billijke gronden rust, en dat in deze het hoofddoel waarnaar men bij alle belastingen streven moet, om het gevorderde regt aan de mate van het genot geëvenredigd te doen zijn, op de meest volkomen wijze wordt bereikt.”

De nieuwe erfbelasting nam, ondanks de vele bezwaren van een aantal Kamerleden,<sup>485</sup> het systeem van de Noordelijke Provinciën tot uitgangspunt. Sindsdien is dit uitgangspunt niet meer ter discussie gesteld. Gezien de rechtsgronden die vanaf de 20<sup>ste</sup> eeuw in zwang zijn geraakt (zie par. 2.4.1), is dat ook geen verrassing. De nadruk die wordt gelegd op de verrijking van de verkrijger laat geen andere gevolgtrekking toe dan dat de verkrijger ook voor niet meer dan het nettovoordeel wordt belast. Dat is ook de conclusie van de Hoge Raad in zijn arrest van 16 september 1992:<sup>486</sup>

“Aldus wordt recht gedaan aan het feit dat de verkrijging krachtens erfrecht van de onroerende zaken ook in een geval als het onderhavige geen waarde toevoegt aan het vermogen van de erfgenaam en wordt voorkomen dat in strijd met het uitgangspunt van de Successiewet 1956 recht van successie zou worden geheven over meer dan de waarde van de verkrijging.”

Ook in andere landen is de aftrek van op de verkrijger/nalatenschap drukkende schulden algemeen geaccepteerd.<sup>487</sup> In art. 8 OESO-Successiemodelverdrag 1982

482. Zie bijvoorbeeld voor Holland: art. 2 Ordonnantie van 20 oktober 1716, *Groot-Placaetboek V*, 's Gravenhage 1725, blz. 1117.

483. Wet van 27 december 1817, *Stb.* 1817, 37.

484. *Kamerstukken II* 1816/17, XVI, nr. 3, blz. 248.

485. *Kamerstukken II* 1816/17, XVI, nr. 4, blz. 254.

486. HR 16 september 1992, nr. 27 720, *BNB* 1992/384, r.o. 3.3.

487. G. Maisto, 'General Report', in: *Cahiers de droit fiscal international: Death as a taxable event and its international ramifications* (Vol. 95b), Deventer: Kluwer 2010, blz. 31-32.

is zelfs een uitgebreide regeling getroffen met het oog op de toerekening van schulden in internationale verhoudingen. Blijkens de toelichting is het doel van deze bepaling “to link the division of the taxation rights which the two Contracting States may have under their domestic laws, with a corresponding rule for the division of debts, so that, in effect, the taxation rights relate to the net estate”.<sup>488</sup> Zelfs onder het Franse mutatierecht bestaat tegenwoordig de mogelijkheid om de schulden in mindering te brengen op de overgegangene goederen.<sup>489</sup>

Overigens wordt de nettobenadering in het OESO-commentaar direct genuanceerd: “the question whether a certain obligation is to be regarded as a deductible debt has, in the first instance, to be decided under the domestic law of each Contracting State”. Ook voor de Nederlandse erfbelasting komt de vraag op welke schulden en lasten aftrekbaar zijn. Bij een verkrijging krachtens erfrecht geeft dit weinig problemen. Schulden die overgaan op een erfgenaam komen op diens verkrijging in mindering. Evenzo brengt de nettobenadering met zich dat een legataris een (onpersoonlijke) last die op hem drukt in mindering brengt op de waarde van het legaat.

Ook bij de verkrijging krachtens een andere titel dan erfrecht brengt de netto-gedachte met zich dat de verkrijger een eventuele tegenprestatie in mindering kan brengen op zijn verkrijging. Indien echter krachtens een afzonderlijke handeling sprake is van een negatief voordeel rijst de vraag in hoeverre dat negatieve voordeel in mindering komt op een eventuele positieve verkrijging. Hierbij kan worden gedacht aan een erfgenaam die een negatieve nalatenschap heeft aanvaard en daarnaast een uitkering uit een, aan de erflater toe te rekenen, levensverzekering heeft ontvangen. Naar mijn idee is een dergelijk negatief voordeel niet aftrekbaar, omdat de erfgenaam voor de ontvangst van de uitkering niet verplicht was om de nalatenschap te aanvaarden. Dat de erfgenaam naast de verkrijging van een positief voordeel vrijwillig een negatief voordeel op zich heeft genomen, is geen reden voor aftrek.

Daarnaast komt de vraag op of de erfbelasting aftrek moet toestaan voor hetgeen de verkrijger tijdens het leven van de erflater heeft opgeofferd voor zijn verkrijging. In kanton Zürich wordt bijvoorbeeld de volgende aftrekmogelijkheid geboden:<sup>490</sup>

“Hat ein Steuerpflichtiger zu Lebzeiten des Erblassers für den ihm zukommenden Anfall oder die Zuwendung Aufwendungen gemacht, so ist deren Wert bei Feststellung seines steuerpflichtigen Anteils in Abzug zu bringen.”

Als een potentiële verkrijger de toekomstige erflater probeert gunstig te stemmen door tijdens leven bedragen aan hem te doen toekomen, is uiteraard voor aftrek geen ruimte. Het kan echter voorkomen dat de juridische verkrijging

488. Commentaar op art. 8 OESO-Successiemodelverdrag 1982, punt 41.

489. Art. 768 Code général des impôts.

490. Par. 20 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, Kanton Zürich, Wet van 28 september 1986, *Offizielle Sammlung* 49, 810.

tijdens leven plaatsvindt, terwijl pas bij overlijden wordt geheven (zie par. 3.6.1). In dat geval kan de verkrijger reeds iets ter zake van de (juridische) verkrijging hebben opgeofferd. Voor zover hij die uitgaven heeft gemaakt om het te belasten voordeel te verkrijgen, eist toepassing van de nettogedachte een mogelijkheid tot aftrek.

Uit het voorgaande leid ik als algemene regel af dat schulden en andere lasten alleen in mindering komen op de verkrijging, voor zover de verkrijger die schulden en lasten op zich heeft genomen voor de verkrijging van de goederen.

### 3.6.3 Belasting naar draagkracht?

Voor de heffing van erfbelasting wordt dus niet alleen acht geslagen op de verkregen goederen, maar ook op de daarmee samenhangende schulden. Zodoende kan de verrijking van de verkrijger worden vastgesteld. Of sprake is van de verkrijging van een vermogensrechtelijk voordeel wordt op individueel niveau beoordeeld. Met financiële verwevenheid in de familiesfeer wordt in beginsel geen rekening gehouden. De vraag is of daarmee recht wordt gedaan aan het uitgangspunt van de wetgever dat het werkelijke voordeel wordt belast (zie par. 3.6.1). Vanuit dat oogpunt is het bezwaarlijk geen rekening te houden met omstandigheden die samenhangen met de verkrijging en een negatief vermogensrechtelijk effect op de verkrijger hebben. Adam Smith verwoordt deze gedachte als volgt:<sup>491</sup>

“The death of a father, to such of his children as live in the same house with him, is seldom attended with any increase, and frequently with a considerable diminution of revenue, by the loss of his industry, of his office, or of some life-rent estate of which he may have been in possession. That tax would be cruel and oppressive which aggravated their loss by taking from them any part of his succession.”

Ook Klaassen wijst er op dat dezelfde oorzaak die iemand een erfenis doet toevallen, tegelijkertijd voor hem financieel nadeel kan opleveren vanwege het wegvallen van de inkomsten van de overledene.<sup>492</sup> In dat geval kan alleen theoretisch worden gesproken van een draagkrachtvermeerdering. In werkelijkheid kan zelfs het tegendeel waar zijn.<sup>493</sup> Bovendien is hierdoor de draagkrachtvermeerdering als gevolg van het overlijden lager en is ook de bevoorrechte verkrijging minder rooskleurig dan de verkrijging *sec deede* vermoeden.

Voor zover de wetgever rekening wenst te houden met draagkrachtverminderende omstandigheden die zich ten gevolge van het overlijden bij de verkrijger voordoen, rijst de vraag of dat moet leiden tot een beperking van het belastbare feit dan wel tot het opnemen van vrijstellingen. In de Republiek was het belast-

491. A. Smith, *The wealth of nations* (volume 2), Londen: J.M. Dent & Sons Ltd 1954, blz. 341.

492. J.G. Klaassen, *De Successiewet*, Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink 1936, blz. 56.

493. Zie ook de Sprenger van Eyk: “Er zijn gevallen, waarin het overlijden voor de kinderen niets dan nadeel meebrengt”, J.P. Sprenger van Eyk, *De wetgeving op het recht van successie* (bewerking door B.J. de Leeuw), 's-Gravenhage: Martinus Nijhoff 1930, blz. 28-29. Dichterbij het heden wijst Juch erop dat de vrouw mogelijk wordt geconfronteerd met een forse daling van de pensioenrechten, terwijl de man in de meeste gevallen te maken krijgt met veel hogere kosten voor de huishouding: D. Juch, ‘Op weg naar een nieuwe schenk- en erfbelasting’, *WFR* 2008/655, par. 2.

bare feit beperkt tot verkrijgingen “van Descendenten of collaterale Magen, en van Vreemden”.<sup>494</sup> Verervingen in de rechte neergaande lijn vielen dus niet onder het bereik van de heffing. Bij de invoering van de Successiewet 1859 betoogde de regering dat bij vererving in de rechte lijn belastingheffing vanuit juridisch oogpunt bezwaarlijk is, omdat de kinderen op grond van het erfrecht reeds recht hebben op een gedeelte van het vermogen van hun ouders.<sup>495</sup> Nadien is dat uitgangspunt losgelaten. Vanaf 1878 werd ook erfbelasting geheven bij verervingen in de rechte lijn.<sup>496</sup> Met de bijzondere band tussen ouders en kinderen werd rekening gehouden door het hanteren van een lager tarief en een grotere vrijstelling.<sup>497</sup>

Na 1878 bleef de heffing van erfbelasting bij verervingen in de rechte lijn onder vuur liggen. Daarbij werd niet alleen een beroep gedaan op het juridische argument dat het vermogen reeds zou toekomen aan de kinderen, maar werd ook gewezen op het financiële nadeel dat het overlijden voor het nageslacht met zich kon brengen.<sup>498</sup>

“Men wees er op, dat het goed, door de ouders verworven of bespaard, het goed is van het gezin. De kinderen opgevoed in den stand, waarin de ouders leven, dank zij het familievermogen. De dood van den vader heeft reeds tot onmiddellijk gevolg, dat het gezin de inkomsten, uit zijn arbeid voortvloeiende, moet derven. Het is daarom zeer ongewenscht, dat op hetzelfde oogenblik het gezin ook nog belast wordt met hooge rechten. Verzwakking van het gezin zal daarvan in vele gevallen te vrezen zijn, en zulk een maatregel schijnt dus kwalijk te passen in het programma van een Minister, behoorende tot een partij, welke juist verzwakking van het gezinsleven wenscht tegen te gaan.”

Bovenstaand citaat maakt duidelijk dat een positieve verkrijging niet noodzakelijkerwijs tot gevolg heeft dat het overlijden ook werkelijk tot een vermogensrechtelijk voordeel voor de verkrijger leidt. Andere omstandigheden kunnen ertoe leiden dat de verkrijger vermogensrechtelijk juist nadeel ondervindt van het overlijden. Gewezen wordt op het minderjarige kind, dat erfgenaam is van een overleden ouder, die een positief vermogen nalaat. Hoewel het kind individueel gezien verrijkt, kan het wel degelijk financieel nadeel leiden. Dat doet zich voor als het gezinsinkomen, dat mede toekomt aan het kind, afneemt ten gevolge van het overlijden. In de wetsgeschiedenis komt naar voren dat de wetgever bepaalde vrijstellingen heeft opgenomen om hieraan tegemoet te komen.

In 1916 werd een voorstel tot wijziging van de Successiewet door de Eerste Kamer afgestemd.<sup>499</sup> Een van de voornaamste redenen hiervoor betrof de ern-

494. Art. 1 Ordonnantie van 20 oktober 1716, *Groot-Placaetboek V*, 's Gravenhage 1725, blz. 1117.

495. *Kamerstukken I* 1858/59, 21, blz. 209-210. Deze gedachte is eeuwenoud en werd reeds door Plinius naar voren gebracht in zijn beschrijving van de vicesima hereditatum: *Panegyricus* 1.37.

496. Wet van 9 juni 1878, *Stb.* 1878, 95. Overigens gold in 1812 en 1813 onder vigeur van de Franse overgangsbelasting wel een heffing in de rechte lijn.

497. *Kamerstukken II* 1877/78, 126, nr. 3, blz. 3 en 5, en *Kamerstukken I* 1877/78, 26, blz. 174 (memorie van antwoord).

498. *Kamerstukken II* 1909/10, 130, nr. 8, blz. 20.

499. *Handelingen I* 1916/17, 8, blz. 89.

stige bezwaren tegen de verhoging van de erfbelasting bij vererving in de rechte lijn.<sup>500</sup> Als oplossing werd in het tweede voorstel de vrijstelling verhoogd voor de situatie dat de verkrijging niet te groot is en het kind nog geheel of gedeeltelijk zijn opvoeding behoeft. Hierdoor kwam volgens de minister het element van individuele draagkracht in de erfbelasting beter tot zijn recht.<sup>501</sup> Om dezelfde reden werd ook de vrijstelling voor de weduwe en het minderjarige kind verhoogd.<sup>502</sup> De ratio van de vrijstellingen voor de schenk- en erfbelasting omschreef de minister als volgt:<sup>503</sup>

“Maar ik refuteer ten sterkste dat de regeling in het ontwerp in strijd met mijn beginsel is. Ik herhaal voor de zooveelste maal, mijn beginsel is dat schenkingen worden belast als erflatingen op grond hiervan, dat de begiftigden en de erfgenamen beiden iets krijgen, waardoor zij tijdelijk grootere inkomsten hebben. Nu zou de heer Lohman daartegen kunnen opmerken: dan moest gij heelemaal geen vrijstellingen hebben. Dezelfde opmerking geldt tot zekere hoogte ook voor de erflatingen. Intusschen, omdat juist, zooals de heer de Geer heeft opgemerkt, in sommige gevallen de opvatting dat eenvoudig inkomen is wat men krijgt, in strijd is met de werkelijkheid, al blijft het theoretisch juist, zijn er vrijstellingen (...).”

Bij de invoering van de heffing van erfbelasting ter zake van de verkrijging uit een levensverzekering werd geopperd dat heffing over de volledige uitkering niet redelijk is, omdat de uitkering uit een levensverzekering in veel gevallen geen bespaard geld betreft, maar een schadevergoeding vanwege vroegtijdig overlijden.<sup>504</sup> Volgens de minister mag dit risico-element echter niet aan heffing in de weg staan:<sup>505</sup>

“Men moet niet vergeten, dat men hier aangaat een aleatoir contract. Wanneer men lang leeft, doet men achteraf een dommigheid, leeft men kort, dan doet men een slimmigheid, en leeft men gemiddeld lang, dan komt het op hetzelfde neer. Wanneer nu iemand zegt: ik houd niet van zulk dubbelen op mijn leven, ik heb liever, dat alles gewoon marcheert en ik breng dus elk jaar iets op de spaarbank en wacht dan maar af, dan zie ik niet in, dat zoo iemand wel moet worden belast, maar iemand, die een aleatoir contract aangaat niet.”

Ook in de Eerste Kamer verdedigde de minister het standpunt dat de levensverzekering steeds een compensatie is van goede en slechte kansen en er voor een andere fiscale behandeling dan bij sparen geen reden is.<sup>506</sup> Kamerlid De Savornin Lohman bracht hiertegen in dat de bedoeling van een levensverzekering is om, net als bij een brandverzekering, de schade over een groot aantal mensen gelijkelijk te verdelen. Hij acht het dan ook onredelijk dat de belasting volledig moet worden gedragen door de persoon die plotseling een grote uitkering krijgt. In

500. Zie voor deze bezwaren: *Kamerstukken I 1916/17*, 210, voorloopig verslag, blz. 39-40, en *Handelingen I 1916/17*, 9, blz. 91-94.

501. *Kamerstukken II 1916/17*, 324, nr. 3, blz. 10-11.

502. *Handelingen II 1915/16*, 92, blz. 2425-2428.

503. *Handelingen II 1915/16*, 92, blz. 2436.

504. *Handelingen II 1915/16*, 90, blz. 2394-2395.

505. *Handelingen II 1915/16*, 90, blz. 2396.

506. *Kamerstukken I 1916/17*, 210, memorie van antwoord, blz. 58.

plaats daarvan stelt hij voor belasting te heffen over de jaarlijkse premie.<sup>507</sup> De minister blijft echter bij zijn standpunt:<sup>508</sup>

“Ik blijf erbij, dat van vermogensstandpunt gezien de levensverzekeringsovereenkomst een zuiver aleatoir contract is. Ik stem toe, dat het voor de mensen in sommige omstandigheden hard is, dat zij daarvoor moeten betalen, maar dat geval is evengoed aanwezig als de mensen gespaard hebben. Wij hebben straks bepalingen gemaakt om aan hardheden te ontmoet te komen en die bepalingen gelden natuurlijk evenzeer voor hetgeen uit levensverzekeringen in den boedel komt.”

In 1926 werd tijdens de plenaire behandeling in de Eerste Kamer gesteld dat bij minderjarige kinderen ondanks de verkrijging van vermogen uit de nalatenschap van hun vader juist sprake kan zijn van een verlaging van de draagkracht, omdat het inkomen van hun vader wegvalt. De minister gaf aan dat in de wet vrijstellingen zijn opgenomen voor dit soort situaties.<sup>509</sup> Bij de invoering van de Successiewet 1956 werd het ontbreken van een verrijking bij bepaalde verervingen in de familiesfeer door Van de Wetering ten tonele gevoerd.<sup>510</sup>

“Het successierecht moet, zoals mr. Schuttevaer in zijn boek “De Successiewet” terecht opmerkt, worden gekarakteriseerd als een belasting op de verkrijging, waarbij men onder verkrijging zal moeten verstaan een verrijking. (...) Ik stel daarom de vraag, of de Regering het niet met mij eens is, dat de vererving in de rechte lijn en vooral die tussen echtgenoten niets met verrijking te maken heeft, zeker niet in geval van huwelijk in gemeenschap van goederen, dat ook uit het oogpunt van inkomstenbelasting geen reden bestaat om in het huidige regiem van belastingen de successieheffing in de rechte lijn te bestendigen.”

De staatssecretaris stelde in zijn reactie dat hij zich soepel zou opstellen bij voorstellen tot verruiming van de vrijstellingen voor de weduwe en minderjarige kinderen.<sup>511</sup> Deze gedachte kwam ook terug bij de wijziging van de Successiewet in 1981.<sup>512</sup>

“Wij hebben nergens de indruk willen wekken dat vererving in alle gevallen verrijking betekent. Wel hebben wij erop gewezen dat belastingheffing ter zake van erfrechtelijke verkrijgingen mede steunt op het buitenkansbeginsel en dat het buitenkanskarakter in het algemeen gesproken toeneemt, naarmate de persoonlijke betrekking tot de erflater minder sterk is geweest. In dat zelfde kader hebben wij bij voorbeeld gezegd dat erfrechtelijke verkrijgingen van de overleden echtgenoot dikwijls niet als een verrijking worden ervaren en dat de fiscus terughoudendheid past bij de heffing van successierecht ter zake van verkrijgingen door ouders van kinderen.”

De wetgever meent dus dat het verkregen voordeel onderworpen dient te zijn aan de erfbelasting, ongeacht of het overlijden vanwege andere omstandigheden tot een lagere draagkrachtvermeerdering of zelfs een vermindering van

507. *Handelingen II* 1915/16, 92, blz. 2439-2442.

508. *Handelingen II* 1915/16, 92, blz. 2441.

509. *Handelingen I* 1926/27, 8, blz. 93-94.

510. *Handelingen II* 1955/56, 52, blz. 686-687.

511. *Handelingen II* 1955/56, 59, blz. 827.

512. *Kamerstukken II* 1979/80, 16 016, nr. 10, blz. 4.

draagkracht heeft geleid. Met deze individuele draagkracht wordt rekening gehouden door middel van vrijstellingen. Op het belastbare feit heeft ze echter geen effect. Hierdoor ontstaat ook een scherpe afbakening tussen het belastbare feit en de vrijstellingen. Subjectgebonden omstandigheden hebben geen invloed op de aanwezigheid van een belastbaar feit, maar worden door middel van vrijstellingen geregeld.

#### 3.6.4 Heffingssystematiek

In het voorgaande is de bedoeling van de wetgever ten aanzien van de bepaling van het te belasten voordeel in kaart gebracht. Hieruit blijkt dat het belastbare feit niet wordt beïnvloed door subjectgebonden omstandigheden (par. 3.6.3). Omstandigheden die bij de verkrijger tot een lagere draagkracht kunnen leiden, kunnen wel aanleiding geven voor een verzachting in de vorm van een vrijstelling. Verder is de aftrek van schulden en lasten voor de verkrijger toegestaan, indien hij die schulden en lasten ten behoeve van de verkrijging op zich heeft genomen (par. 3.6.2). Dat uitgangspunt kan eenvoudig als norm in een wettelijke regeling worden opgenomen.

De bedoeling van de wetgever ten aanzien van het tijdstip van heffing kan niet direct worden genormeerd. Wel zijn uit de wetsgeschiedenis de volgende stelregels afgeleid (par. 3.6.1):

1. De verkrijging van een goed dient slechts tot heffing van erfbelasting te leiden, indien het goed waarde in het economische verkeer heeft.
2. Met wilsrechten wordt pas rekening gehouden, indien het wilsrecht wordt uitgeoefend en het wilsrecht reeds op overlijdensdatum bestond.
3. Een verkrijging onder opschortende voorwaarde wordt pas belast, indien de voorwaarde wordt vervuld.
4. Bij uitoefening van een wilsrecht of vervulling van een ontbindende voorwaarde wordt de heffing herzien, zodat geheven wordt over hetgeen uiteindelijk wordt verkregen.

Alvorens een norm kan worden opgesteld, dienen deze uitgangspunten te worden verwerkt tot een sluitend systeem. Vanuit de gedachte dat economisch gelijke gevallen gelijk behandeld worden, zijn de derde en vierde stelregel problematisch. Vanuit dat oogpunt is verschil in behandeling naar gelang de aan een verkrijging verbonden opschortende of ontbindende voorwaarde onhoudbaar. Het onderscheid tussen een ontbindende en een opschortende voorwaarde is namelijk een juridisch onderscheid dat niet in alle gevallen berust op een verschil in economische realiteit. Uit de in par. 1.2.2 en par. 1.2.8 gegeven voorbeelden blijkt dat in sommige situaties met een opschortende voorwaarde hetzelfde resultaat kan worden bereikt als met een ontbindende voorwaarde en vice versa.

Dit onderscheid tussen economisch gelijke gevallen kan worden opgeheven door een consequente toepassing van het uitgangspunt dat alleen verkrijgingen met economische waarde worden belast. De aard van de voorwaarde maakt dan geen verschil. Indien objectief bepaalbaar is wat de kans is dat een opschortende voorwaarde in vervulling gaat, kan ook een verkrijging onder opschortende



voorwaarde economische waarde hebben. Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn als de opschortende voorwaarde een voorwaarde van overleven betreft.

Na het aanbrengen van deze correctie kan uit de vier stelregels de volgende heffingssystematiek worden afgeleid:

1. Verkrijging van goederen waarvan noch de verkrijging noch de waarde afhankelijk is van de uitoefening van de wil door een ander → direct heffing naar de waarde in het economische verkeer.
2. Verkrijging van goederen met een bepaalde waarde, maar de uitoefening van een wilsrecht kan wijziging brengen in de verkrijging → direct heffing naar de waarde in het economische verkeer. Bij uitoefening van het wilsrecht vindt een herziening van de heffing plaats, omdat dan uiteindelijk ten gevolge van het overlijden iets anders is verkregen.
3. Verkrijging van goederen waarvan de waarde onzeker is, omdat die afhankelijk is van de uitoefening van de wil van een ander → heffing zodra waardering van de goederen mogelijk is naar een objectieve, aan de invloed van partijen onttrokken maatstaf.<sup>513</sup> Anders zou geheven worden over een willekeurig vastgestelde grondslag, omdat de waarde afhankelijk is van de wil van een ander.
4. Verkrijging van goederen waarvan de waarde onzeker is, omdat die afhankelijk is van een onzekere voorwaarde, maar onafhankelijk van de wil van een ander → direct heffing naar de waarde in het economische verkeer, met inachtneming van de kans dat de voorwaarde wordt vervuld.
5. Verkrijging van goederen waarvan de waarde afhankelijk is van de wil van de verkrijger → direct heffing naar de waarde in het economische verkeer, hetgeen de waarde is die de verkrijger zichzelf *kan* toeëigenen.

Vanuit de bedoeling van de wetgever en het beginsel van economische gelijkheid is sprake van een sluitend systeem. In het licht van de andere beginselen van behoorlijke wetgeving leidt dit systeem echter tot een aantal complicaties. Om conform de voorgestelde systematiek te kunnen heffen, is het essentieel dat de waarde in het economische verkeer van de verkrijging wordt vastgesteld. Het tijdstip van heffing is immers daarvan afhankelijk. Vanwege de privésfeer waarin de verkrijging plaatsvindt, kan dat allerlei uitvoeringsproblemen tot gevolg hebben.

In de eerste plaats blijft in het midden onder welke omstandigheden de verkrijging waardeerbaar is en wanneer een objectieve waardering mogelijk is. Omdat de belaste vermogensovergang plaatsvindt in de privésfeer (zie par. 3.5.3), is het onwaarschijnlijk dat de het vermogen in de vorm waarin het overgaat verhandelbaar is in het economische verkeer. Een bij overlijden ingesteld vruchtgebruik of fidei-commis levert doorgaans geen vermogensrecht op dat in het economische verkeer te gelde kan worden gemaakt. Daarom mag niet te snel worden aangenomen dat een dergelijke verkrijging verkoopwaarde heeft. Bovendien is het veelal maar de vraag of de verkrijger krachtens erfrecht het verkregene wel mag overdragen. Ook als de waarde van een recht objectief

513. Vgl. HR 17 oktober 1990, nr. 26 756, *BNB* 1990/335.

bepaalbaar is, moet er wel een gegadigde zijn. Zo is het wellicht denkbaar dat een legaat onder de opschortende voorwaarde van overleven verkoopwaarde heeft, maar lijkt het niet waarschijnlijk dat een markt bestaat waarop een dergelijk recht daadwerkelijk kan worden vervreemd.

Daarnaast leidt het achterwege blijven van nadere bepalingen rondom de waardering tot een zeer complexe uitvoering. De waarde in het economische verkeer van een vruchtgebruik met verterings- en vervreemdingsbevoegdheid is bijvoorbeeld niet exact gelijk aan de waarde van volle eigendom. Het eigendomsrecht is immers het meest omvattende recht dat een persoon op een zaak kan hebben (art. 5:1, eerste lid, BW). De afwijking zal in de meeste gevallen echter gering zijn. Toch moet hiermee rekening worden gehouden. Principeel gezien is dat niet problematisch, omdat de vruchtgebruiker ook werkelijk een minder waardevol recht verkrijgt. Praktisch gezien leidt dat echter tot waarde-ringsdiscussies.

Bovendien is door een vage waarderingsnorm de handhaafbaarheid in het geding. Als de waarde van een verkrijging lastig te bepalen is, biedt dat de belastingplichtige meer mogelijkheden om naar zich toe te rekenen. Hij kan bovendien eenvoudiger ongestraft transacties aangaan die op het eerste gezicht zakelijk lijken te zijn, maar waarin een bevoordeling verborgen ligt. Met het oog op dergelijke (frauduleuze) transacties kent de huidige Successiewet 1956 verschillende fictie-bepalingen, terwijl bovenstaande systematiek hiervoor geen bijzondere voorzie-ningen treft.

Gezien deze problemen, lijken nadere regels met betrekking tot de waardebepa-ling en het tijdstip van heffing onontbeerlijk. Hierna bespreek ik drie mogelijk-heden. Eerst ga ik in op de wenselijkheid van forfaitaire waardebepaling (par. 3.6.5). Vervolgens bespreek ik het voorstel van Van Vijfeijken voor defiscalisering (par. 3.6.6). Tot slot kom ik met een eigen voorstel (par. 3.6.7). De gevolgen die mijn voorstel heeft voor de samenloop met de inkomstenbelasting bespreek ik in par. 3.6.8.

### 3.6.5 Forfaitaire waardebepaling

Forfaitaire waardebepaling van genotsrechten is zo oud als de weg naar Rome. Reeds bij de heffing van de vicesima hereditatum werd gebruikgemaakt van een forfait bij de waardering van vruchtgebruik. Indien de vruchtgebruiker jonger was dan dertig jaar werd een berekening over dertig jaar gemaakt.<sup>514</sup> Boven de dertig gold het aantal jaren tot het zestigste jaar als uitgangspunt van de bereke-ning. Boven de zestig werd de berekening altijd over vijf jaar gemaakt. Een for-faitaire bepaling van de jaarlijkse vruchten lijkt nergens te zijn voorgeschreven.

Voorstelbaar is dat in deze antieke tijden de forfaitaire waarderingsmethodiek een praktisch hulpmiddel was om de waarde van vruchtgebruik en blote eigen-dom te kunnen vaststellen. Onder de Successiewet 1956 geldt echter een forfai-

514. Dig. 35,2,68 pr.

taire waarderingswijze die nog uitgebreider is. Zowel voor de vaststelling van het gemiddelde jaarrendement als voor de duur van het vruchtgebruik worden forfaits gebruikt. Het gemiddelde rendement wordt gesteld op 6% per jaar (art. 21, vierde lid, SW 1956 jo. art. 10 Uitv.besl. SW 1956). Vervolgens wordt aan de hand van de leeftijd van de vruchtgebruiker(s) de factor vastgesteld waartegen de jaarlijkse vruchten vermenigvuldigd moeten worden om de contante waarde van het vruchtgebruik te bepalen (art. 5 Uitv.besl. SW 1956). De daarvoor gebruikte tabel kent leeftijdsgrenzen van vijf jaar.

Ook in veel andere rechtsstelsels komen dergelijke forfaits voor. In Spanje wordt, net als in Nederland, onderscheid gemaakt tussen een tijdelijk en een levenslang vruchtgebruik.<sup>515</sup> De waarde van het vruchtgebruik wordt echter niet bepaald door kapitalisatie van een jaarlijks rendement, maar direct gesteld op een bepaald percentage van de waarde van het vruchtgebruikvermogen. Niettemin is de Spaanse methodiek iets fijnmaziger, omdat de waarde van het vruchtgebruik jaarlijks met 1% afneemt. Waardesprongen zoals in het Nederlandse systeem doen zich derhalve niet voor. Daarnaast houdt de Spaanse wetgever rekening met het verschil tussen een vruchtgebruik en de rechten van gebruik en bewoning. De waarde van laatstgenoemde rechten wordt gesteld op 75% van de waarde van een vruchtgebruik (art. 26, onderdeel b). In het kanton Zürich is bij een verkrijging van een genotsrecht direct belasting verschuldigd over de gekapitaliseerde waarde. Bij de verkrijging van een vruchtgebruik is het te belasten voordeel evenwel gemaximeerd op driekwart van de waarde van het onderliggende vermogensbestanddeel.<sup>516</sup>

Ik zie geen reden om onverkort aan het forfaitaire waarderingsstelsel te blijven vasthouden. Sterker nog, het uitgangspunt van de erfbelasting is dat wordt geheven naar de werkelijke waarde. In par. 1.2.7 werd reeds een voorbeeld gegeven hoe een forfaitaire waardering een substantiële afwijking van deze waarde tot gevolg kan hebben. De huidige systematiek kan zelfs tot gevolg hebben dat belasting is verschuldigd over de verkrijging van blote eigendom waaraan in het economische verkeer geen enkele waarde kan worden toegekend vanwege een verterings- en vervreemdingsbevoegdheid van de vruchtgebruiker. Tevens is de consequentie van de gelijkstelling tussen periodieke uitkeringen en alle soorten van genot dat bijvoorbeeld het recht van bewoning op dezelfde wijze wordt gewaardeerd als het recht van vruchtgebruik dat veel meer omvat.<sup>517</sup> Deze ongelijkheden zijn niet alleen tegenstrijdig aan de doelstellingen van de wetgever, maar kunnen onder omstandigheden zelfs een schending van het gelijkheidsbeginsel opleveren.<sup>518</sup>

515. Art. 26, onderdeel a, Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Wet 29/1987 van 18 december.

516. Par. 14, eerste lid, Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, Kanton Zürich, Wet van 28 september 1986, *Offizielle Sammlung* 49, 810.

517. *Kamerstukken II* 1857/58, XVI, nr. 3, blz. 261.

518. Zowel in Duitsland (*Bundesverfassungsgericht*, 7 november 2006 – 1 BvL 10/02) als in Oostenrijk (*Verfassungsgerichtshof*, 15 maart 2006 – B 3391/05) heeft het landelijke constitutionele hof in het verleden de voor de erfbelasting gehanteerde waarderingssystematiek strijdig geoordeeld met het gelijkheidsbeginsel.

Een forfaitaire waardering is alleen aanvaardbaar, als het onmogelijk is om anderszins tot een redelijke waardering te komen. Dat is echter niet het geval. In veel Zwitserse kantons wordt, net als in Nederland, de gekapitaliseerde waarde van het vruchtgebruik in de heffing betrokken. Hierbij wordt echter geen gebruik gemaakt van forfaits.<sup>519</sup> In de erfbelasting van Basel-Landschaft is de wijze van kapitalisatie als volgt omschreven:<sup>520</sup>

“Der Vorerbe versteuert den kapitalisierten, nötigenfalls geschätzten Ertrag des Nachlasses. Zu kapitalisieren ist entsprechend der jeweils auf den Vorerben zutreffenden Zahl der Jahre seiner weiteren Lebenserwartung nach dem am Stichtag zutreffenden Kapitalisierungszinsfuss, sofern der Erblasser nicht einen bestimmten Zeitpunkt der Herausgabe an den Nacherben verfügt hat.”<sup>521</sup>

Zeker omdat de waarde van het vruchtgebruik ook de waarde van een andere verkrijging (van de blote eigendom) beïnvloedt, is dit het enige aanvaardbare systeem. In de Nederlandse wetsgeschiedenis is dit al eens voorgesteld. Bij de wijziging van het stelsel van vruchtgebruik in 1869 proponeerde Kamerlid Pijnappel om zowel het vruchtgebruik als de blote eigendom afzonderlijk te taxeren.<sup>522</sup> Zijn voorstel stuit echter op bezwaren. De minister geeft aan dat taxatie leidt tot te veel bemoeienis van ambtenaren in de privésfeer in verband met de noodzakelijke controle.<sup>523</sup> Een argument dat tegenwoordig relevantie mist, omdat de fiscus vanwege de heffing van een algemene inkomstenbelasting ook al om andere redenen inzicht in het vermogen kan verlangen. Verder stelt de minister dat in bepaalde gevallen vruchtgebruik moeilijk te waarderen is. Het klopt dat bijvoorbeeld het jaarlijks genot van een inboedel lastig op waarde is te schatten. Voor dergelijke specifieke situaties kan echter overwogen worden voor het jaarrendement een vast percentage op te nemen in een lagere regeling.

De bezwaren die in 1869 tegen een niet-forfaitaire waardering werden ingebracht, leveren heden ten dage dus minder problemen op. Uiteraard is het wel doelmatiger om met forfaits te werken. Echter, anders dan in 1869 bij de invoering van het huidige vruchtgebruikstelsel heeft een klassiek vruchtgebruik (zonder vervreemdings- en verteringsbevoegdheid) aan belang ingeboet wegens de invoering van de mogelijkheid tot vervreemding en vertering in 1992.<sup>524</sup> De complexere waardering betreft dus slechts een enkel geval. Belangrijk bij doelmatigheid is dat het wettelijke erfrecht zo goed en eenvoudig mogelijk binnen het systeem past, nu dat de meest voorkomende rechtsfiguren zullen zijn. De behandeling van deze rechtsfiguren vormt dan ook een concreet aanknopingspunt voor de toets aan doelmatigheid. Voor de veelvoorkomende verzorgingsvruchtgebruiken

519. Zie onder andere: par. 148 Steuergesetz, Kanton Aargau, Wet van 15 december 1998, 651.100; art. 151, tweede lid, Steuergesetz, Kanton St. Gallen, Wet van 9 april 1998, SGS 811.1; par. 115, onderdeel d, Steuergesetz, Kanton Wallis, Wet van 10 maart 1976, 642.1; par. 127, vierde lid, Gesetz über die direkten Steuern, Kanton Basel-Stadt, Wet van 12 april 2000, 640.100.

520. Par. 7, eerste lid, Gesetz über die Erbschafts- und die Schenkungssteuer, Kanton Basel-Landschaft, Wet van 7 januari 1980, SGS 334.

521. Hoewel het citaat ziet op een met fidei-commis vergelijkbare rechtsfiguur, kan voor de waardering van vruchtgebruik dezelfde systematiek gelden.

522. *Handelingen II* 1868/69, 99, blz. 1380.

523. *Handelingen II* 1868/69, 99, blz. 1385-1386.

524. Wet van 22 november 1991, *Stb.* 1991, 600.

en andere rechtsfiguren tot verzorging, zoals de wettelijke verdeling, kan wel een meer forfaitaire regeling worden gehanteerd. Deze regeling werk ik in de volgende paragrafen uit.

### 3.6.6 Defiscalisering

De bedoeling van de wetgever is dat een verkregen goed nog niet in de heffing wordt betrokken als het goed geen waarde in het economische verkeer heeft. In haar monografie geeft Van Vijfeijken een concrete uitwerking van deze gedachte door een voorstel te doen voor defiscalisering.<sup>525</sup> In haar voorstel kan defiscalisering worden toegepast op alle gevallen dat een aspirant-erfgenaam een vermogensbestanddeel verkrijgt dat hij niet of nauwelijks te gelde kan maken. Defiscalisering houdt in dat het vermogensbestanddeel niet op het tijdstip van de verkrijging wordt belast, maar pas wanneer het te gelde kan worden gemaakt. Het gaat niet om vermogensbestanddelen die moeilijk verkoopbaar zijn, maar om vermogensbestanddelen waarvoor in het geheel geen markt bestaat en die dus op geen enkele wijze liquide zijn te maken. Voorts is het voorstel beperkt tot de familiale verhoudingen, omdat in verhoudingen tussen derden de voorwaarden zakelijk zullen zijn.

De defiscaliseringsgedachte wordt door Van Vijfeijken gefundeerd op het pay-as-you-go-beginsel. De belasting moet worden voldaan op het moment dat de baten ook daadwerkelijk de koopkracht vergroten. De reden om te defiscaliseren is dat bij sommige verkrijgingen de koopkracht van de verkrijger niet wordt vergroot. De vordering op de ouder uit hoofde van een wettelijke verdeling of schuldigerkenning uit vrijgevigheid is bijvoorbeeld op geen enkele wijze liquide te maken. Daarnaast is de waarde ongewis door het ontbreken van zekerheden. In dat geval is volgens Van Vijfeijken directe heffing over de vordering niet op zijn plaats. Tegelijkertijd wordt bij de langstlevende ouder geen rekening gehouden met de schuld aan het kind, omdat de langstlevende hierdoor niet wordt beperkt in zijn beschikkingsmacht.

Van Vijfeijken schetst drie mogelijkheden hoe de heffing bij het kind uiteindelijk kan plaatsvinden. In de eerste variant wordt de verkrijging van het kind fiscaal volledig genegeerd. Dat is niet in overeenstemming met de hiervoor geschetste heffingssystematiek, waarin de vormgeving van de verkrijging wel effect heeft op het tijdstip van heffing, maar er niet toe kan leiden dat heffing sowieso achterwege blijft. In de derde variant wordt gewerkt met een tax credit voor het kind vanwege de extra belasting die de langstlevende ouder heeft betaald. Ook dat past niet in het systeem. De verkrijger wordt belast voor zijn

525. I.J.F.A. van Vijfeijken, *Fictieve verkrijgingen in de Successiewet 1956*, Deventer: Kluwer 2013, par. 2.3.4 en 17.4.1. Dit voorstel borduurt voort op eerdere publicaties van Van Vijfeijken: I.J.F.A. van Vijfeijken, 'Een andere heffing van schulden en vorderingen die ontstaan krachtens erfrecht', in: *Dat is verder geen probleem; vriendenbundel Jaap Zwemmer*, 's Gravenhage: Sdu 2006; I.J.F.A. van Vijfeijken, 'Heffing van successierecht over onderbedelingsvorderingen: aanknopen bij de economische realiteit', *WFR* 2008/308, en I.J.F.A. van Vijfeijken, 'Defiscalisering van onderbedelingsvorderingen: reacties en de cijfers van het CBS', *WFR* 2008/1311.

verrijking op het tijdstip van die verrijking. De overheveling van betaalde belasting naar een andere verkrijger past daarin niet.

Ik ga dan ook uit van de tweede variant. De heffing wordt daarin uitgesteld tot het moment dat de vordering wordt afgelost. Vervolgens vindt heffing plaats over het feitelijk ontvangen bedrag. Dit is veelal de afgeloste vordering vermeerderd met de bijgeschreven rente. De verkrijging is een erfrechtelijke verkrijging uit de nalatenschap van de eerststervende en vindt plaats naar de tarieven die op het moment van aflossing gelden. Van Vijfeijken geeft niet aan hoe een defiscaliseringsregeling in een wettekst kan worden vastgelegd. Wel geeft zij aan voor welke gevallen de regeling zou moeten gelden. Het gaat niet alleen om een vordering die is ontstaan krachtens een wettelijke verdeling, maar ook om een vordering uit hoofde van een legaat tegen inbreng van de waarde, een vorderingsrecht onder opschortende voorwaarde of tijdsbepaling en om blote eigendom.

In het voorstel van Van Vijfeijken geldt defiscalisering voor alle rechtsfiguren waarin iemand een vorderingsrecht of blote eigendom verkrijgt die niet op de markt te gelde is te maken. Pas op het moment dat het vorderingsrecht of de blote eigendom kan worden verhandeld of op andere wijze is om te zetten in liquiditeiten is sprake van een daadwerkelijke toename van de draagkracht van de verkrijger en wordt geheven. Defiscalisering geeft daarmee een oplossing voor het waarderingsprobleem. Als geen markt beschikbaar is, hoeft ook nog geen waardering plaats te vinden. Bovendien doet deze benadering recht aan de economische werkelijkheid. De waarde van een vordering op grond van de wettelijke verdeling is in de regel niet objectief bepaalbaar, omdat de waarde afhangt van de wil van de langstlevende echtgenoot. De langstlevende kan immers desgewenst het vermogen waaruit de vordering moet worden voldaan volledig verteren. Dat een dergelijke vordering daarom pas wordt belast op het tijdstip waarop de waarde wel objectief bepaalbaar is, is in overeenstemming met de in par. 3.6.4 uitgewerkte heffingssystematiek.

Hoewel ik het door Van Vijfeijken gehanteerde principe dus onderschrijf, rijzen mijns inziens problemen bij de afbakening van de situaties die wel en die niet onder de defiscalisering vallen. Afgevraagd kan worden of in alle door Van Vijfeijken beschreven situaties defiscalisering van het vorderingsrecht of de blote eigendom terecht is. Over de verschillende verschijningsvormen van vruchtgebruik merkt zij het volgende op:

“De langstlevende ouder heeft als vruchtgebruiker in de regel geen ‘last’ van het feit dat de kinderen de blote eigendom hebben. Indien de langstlevende interings- en vervreemdingsbevoegdheid heeft, kan de langstlevende de goederen gebruiken, verbruiken, vervreemden en verteren. Hij kan over het vermogen beschikken als ware het zijn eigen vermogen. Dit is niet het geval als de vruchtgebruiker geen interings- en/of vervreemdingsbevoegdheid toekomt. Maar ook in dat geval hebben de kinderen blote eigendom die hun koopkracht niet vergroot.

(...) Ook indien de blote eigendom wordt verkocht (en dus wordt omgezet in liquiditeiten) vindt heffing van erfbelasting plaats over de gerealiseerde waarde.”

Terecht merkt Van Vijfeijken op dat er geen markt bestaat voor vermogensbestanddelen waarop een levenslang vruchtgebruik rust dat toebehoort aan een ouder. Voor de vruchtgebruiker zonder verteringsbevoegdheid leidt defiscalisering echter tot meer heffing dan waartoe de vruchtgebruiker gerechtigd is. In elk geval is hij niet op één lijn te stellen met de vruchtgebruiker met vervreemdings- en verteringsbevoegdheid. Bij de beoordeling van deze gevallen wordt niet alleen belang toegekend aan de economische kenmerken, maar ook aan de juridische vormgeving. Daardoor leidt het defiscaliseringsvoorstel van Van Vijfeijken tot een gelijke behandeling van economisch niet vergelijkbare gevallen.

Van Vijfeijken focust zich op veelvoorkomende vormen van vermogensoverdracht in de familiesfeer. Voor minder gebruikelijke gevallen moet de regeling echter ook consistent uitwerken. Zo blijkt niet duidelijk uit het voorstel hoe moet worden omgegaan met vorderingsrechten waarop een zakelijke rente wordt vergoed of waarvoor zekerheid is gesteld. Daarnaast leidt de beperking tot familiale verhoudingen naar mijn idee tot een weinig verfijnde benadering. De vraag rijst hoe een dergelijke verwantschapseis moet worden afgebakend. Naar mijn idee is de omstandigheid dat de verkrijger geen werkelijk voordeel geniet niet zozeer een uitvloeisel van de familiesfeer, maar een gevolg van de privésfeer waarin iedere vererving plaatsvindt. En de heffing van erfbelasting ziet per definitie op verkrijgingen buiten de zakelijke sfeer (zie par. 3.5.3).

Ten slotte kan naar mijn idee het defiscaliseringsvoorstel niet direct tot wet worden verheven. Van Vijfeijken knoopt aan bij de aanwezigheid van ‘beschikkingsmacht’ of ‘koopkracht’ bij de verkrijger. Dit zijn echter vage begrippen die nadere invulling behoeven. Met de term beschikkingsmacht doelt Van Vijfeijken kennelijk niet op de bevoegdheid om een goed te vervreemden of te bezwaren als bedoeld in art. 3:84, eerste lid, BW, maar op de beschikking over liquiditeiten. De term koopkracht gebruikt zij als synoniem. De Van Dale definieert koopkracht als het “vermogen om met de beschikbare betaalmiddelen goederen of diensten te verwerven”. Ook Van Vijfeijken spreekt geregeld van ‘liquide maken’. Toch lijkt dit niet een harde eis te zijn. De aangroei van blote naar volle eigendom ten aanzien van een onroerende zaak leidt niet tot liquiditeiten, maar geeft in haar voorstel wel aanleiding tot heffing.

Desalniettemin zijn de principes waarin het voorstel van Van Vijfeijken verankerd is, bruikbaar om het waardebegrip te concretiseren. In het navolgende doe ik hiertoe een voorstel. Daarmee kan ook direct een preciezere afbakening tussen de verschillende rechtsfiguren worden gemaakt en kunnen ook minder vaak voorkomende gevallen in het systeem worden ingepast.

### 3.6.7 Indeling naar economische kenmerken

Een oplossing voor de waarderingsproblematiek zou gevonden kunnen worden door de benadering van Van Vijfeijken verder te concretiseren aan de hand van de economische kenmerken van verkrijgingen. Het (nog) niet belasten van de juridische verkrijging hangt dan niet af van de juridische verschijningsvorm,

maar van de economische inhoud van het verkregene. Van Rijn heeft reeds een aanzet voor een dergelijke benadering gedaan.<sup>526</sup> Zij pleit ervoor heffing te laten plaatsvinden bij de verkrijging van het genot van vruchten en het hebben van beschikkingsmacht. De verkrijging van het belang bij waardeverandering is in haar visie niet het meest voor de hand liggende aanknopingspunt voor heffing, omdat daardoor op een (te) vroeg moment wordt geheven. Voor het genot van vruchten lijkt Van Rijn het praktisch aan te sluiten bij art. 5.22, derde lid, Wet IB 2001, waarin is bepaald dat onder een genotsrecht wordt verstaan 'elke gerechtigdheid tot voordelen uit goederen'.

In Nederland is deze benadering niet volledig onbekend. Voor een fidei-commis-saire verkrijging geldt de waarderingsregel dat de verkrijger onder ontbindende voorwaarde wordt belast alsof hij onvoorwaardelijk heeft verkregen (art. 21, tweede lid, SW 1956). Omdat de verkrijger in dat geval gedurende zijn leven het genot heeft van het vermogen en tevens de bevoegdheden heeft tot vervreemding en vertering<sup>527</sup>, is de gelijkschakeling met de verkrijging van volle onbezwaarde eigendom niet verwonderlijk. In Spanje trekt men deze gedachte ook door naar de verkrijging van vruchtgebruik.<sup>528</sup> Als de verkrijger over de goederen kan beschikken, wordt de belasting geheven over de waarde in vrije staat. In het Zwitserse kanton Basel-Landschaft hanteert men voor een klassiek fidei-commis een tussenvariant.<sup>529</sup> De verkrijger wordt dan aanvankelijk voor de gekapitali-seerde waarde in de heffing betrokken en als de verwachter vooroverlijdt voor de volledige waarde.<sup>530</sup> De verkrijging bij de verwachter wordt pas belast op het moment dat de voorwaarde in vervulling gaat (par. 5 en 7), zoals ook in Nederland het geval is. Daar valt veel voor te zeggen, omdat de verkrijging van de verwachter moeilijk waardeerbaar is en nog moeilijker te gelde kan worden gemaakt.

Toch is er mijns inziens geen reden voor het volledig loslaten van het tijdstip waarop in juridische zin verkregen wordt. Het uitgangspunt blijft het tijdstip waarop een goed wordt verkregen. Naar dat moment wordt geheven op basis van de waarde in het economische verkeer. In beginsel zal immers aan een ver-kregen zaak of vermogensrecht waarde kunnen worden toegekend. Dat die waarde soms lastig bepaalbaar is, is nu eenmaal onlosmakelijk verbonden met een tijdstipbelasting die de overgang van vermogen tot haar object maakt. Als een verkrijging achteraf minder geldelijk voordeel blijkt op te leveren, is dat een omstandigheid die in aanmerking moet worden genomen bij de heffing van inkomstenbelasting.<sup>531</sup>

526. A.P.M. van Rijn, 'Heffen over vermogensvermeerdering bij de verkrijger', *WPNR* (2008) 6757, par. 3.2.

527. Dat is de enige variant van een tweetrapsmaking die door het Nederlandse erfrecht wordt gefiat-teerd, zie art. 4:141 BW.

528. Art. 26, aanhef en onderdeel d, *Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Wet 29/1987 van 18 december.

529. Par. 7, eerste lid, *Gesetz über die Erbschafts- und die Schenkungssteuer*, Kanton Basel-Landschaft, Wet van 7 januari 1980, SGS 334.

530. Zie in gelijke zin: art. 13 *Gesetz über die Erbschafts- und Schenkungssteuer* Kanton Bern, Wet van 23 november 1999, 662.1.

531. Vgl. W.R. Kooiman, 'Chinese pot blijkt doos van pandora', *NTFR-B* 2013-39.



Een bijzondere regeling is wel op haar plaats waar de werkelijke waarde van een verkregen goed niet is vast te stellen. Het fundamentele probleem van de waarderingssystematiek onder de huidige wet is niet zozeer dat de waardering forfaitair verloopt, maar dat de waarde niet objectief bepaalbaar is. Uit par. 3.6.4 blijkt dat dit aan de orde is als de waarde van de verkrijging afhankelijk is van de wil van een ander of als die waarde niet kan worden gerealiseerd. In die gevallen moet het tijdstip van heffing worden verplaatst naar het moment dat een objectieve waardebepaling wel mogelijk is.

Aan de hand van dit uitgangspunt is het mogelijk om een, min of meer forfaitaire, economisch georiënteerde omschrijving te ontwerpen. Een dergelijke regeling heeft wederom als nadeel weinig concreet te zijn (vgl. par. 3.6.4). Daarom is het mijns inziens beter alleen een forfaitaire regeling te treffen voor veelvoorkomende verzorgingstestamenten.<sup>532</sup> Een dergelijke regeling kan worden toegesneden op concrete situaties en werkt daarmee de doelmatigheid en rechtszekerheid in de hand. De meeste problemen die bij verkrijgingen in de privésfeer (doorgaans de familiesfeer) rijzen, worden hiermee ondervangen.

Naar mijn idee is het van belang om voor een drietal situaties een regeling te treffen. In de eerste plaats gaat het om een verkrijging die is bezwaard met een vruchtgebruik of vergelijkbaar genotsrecht met vervreemdings- en verteringsbevoegdheid. Een dergelijk genotsrecht resulteert erin dat aan de hoofdgerechtigde slechts een blote verwachting toekomt. Immers, de genotsgerechtigde kan naar believen het bezwaarde vermogen verteren en gelijk een eigenaar erover beschikken. Daardoor ontbreekt het aan een objectieve maatstaf om de (uiteindelijke) waarde van de aanspraak van de hoofdgerechtigde te kunnen bepalen. In het economische verkeer is de verkrijging van de hoofdgerechtigde dan ook niet of nauwelijks van waarde. Heffing mag pas plaatsvinden als het voordeel van de verkrijger wel objectief bepaalbaar is.

De tweede situatie ligt in het verlengde hiervan en betreft gevallen waarin een vordering wordt verkregen die pas opeisbaar is bij het overlijden van de schuldenaar. De schuldenaar heeft dan het fictief vruchtgebruik van de vordering<sup>533</sup>, zodat een vergelijkbare systematiek als bij een echt genotsrecht kan worden toegepast. De schuldeiser wordt voor zijn blote aanspraak niet in de heffing betrokken, totdat de vordering opeisbaar is (of eerder opeisbaar is dan het overlijden van de schuldenaar) dan wel wordt afgelost. Als zich een van die gebeurtenissen voordoet, is een waardering naar een objectieve maatstaf immers wel mogelijk.

Ten derde kan een concrete regeling worden getroffen voor de situatie dat de waarde van de verkrijging afhankelijk is van een onzekerheid en op het tijdstip van de verkrijging nog niet realiseerbaar is. Een veelvoorkomend geval in die categorie is een voorwaardelijke verkrijging waarbij de verkrijger nog niet het

532. Met de term 'verzorgingstestament' doel ik op testamentvormen die zijn gericht op de verzorging van de langstlevende echtgenoot.

533. HR 11 juli 1989, nr. 25 735, *BNB* 1989/260.

genot van het verkregene verkregen heeft. De verkrijger moet dan afwachten wat uiteindelijk zijn voordeel is, terwijl het door hem verkregen recht (hoewel mogelijk naar een objectieve maatstaf waardeerbaar) doorgaans niet verhandelbaar is in het economische verkeer. Ook voor deze situatie dient de verkrijging pas te worden belast, als de verkrijger het genot heeft verkregen dan wel de onzekerheid is weggenomen. In de regel zullen beide gebeurtenissen op hetzelfde tijdstip plaatsvinden.

Een bijzondere regeling voor de hoofdgerechtigde vraagt ook om een speciale fiscale behandeling van de genotsgerechtigde. Omdat de gerechtigde tot het genotsrecht het verkregen vermogen kan vervreemden en verteren, is hij volledig gerechtigd tot de economische voordelen uit dat vermogen. Het ligt dan voor de hand te heffen over de waarde van de goederen waarop het vruchtgebruik betrekking heeft. Vanuit hetzelfde doelmatigheidsperspectief wordt een schuld die correspondeert met een vordering die pas bij overlijden opeisbaar is, bij de schuldenaar in aanmerking genomen voor een waarde van nihil. Dit voorkomt discussie over de werkelijke waarde van deze 'papieren' schuld, die verwaarloosbaar zal zijn.

Bij voorwaardelijke verkrijgingen ligt het iets complexer. Alleen als een verkrijging onder de ontbindende voorwaarde van overlijden tevens recht geeft op vervreemding en vertering van het goed, is de positie van de verkrijger vergelijkbaar met voornoemde vruchtgebruiker. In dat geval is het terecht dat de verkrijger voor de waarde van de goederen zelf wordt belast. In alle andere gevallen moet de voorwaardelijke verkrijging op zijn eigen merites worden gewaardeerd en voor dat bedrag in de heffing worden betrokken.

Bij de formulering van de regels rondom waardering en tijdstip van heffing vindt geen verwijzing plaats naar het burgerlijke recht om te voorkomen dat alleen hier te lande bekende rechtsfiguren het bijzondere regime ten deel vallen. Voor het begrip vruchtgebruik volgt dit reeds uit de ruime definitie van art. 18, eerste lid, SW 1956. Niettemin is een nadeel van deze aanpak dat ter zake van andere rechtsfiguren altijd wordt geheven naar de waarde in het economische verkeer, ongeacht eventuele waarderingsproblemen. Vervolgens wordt een eventuele waardestijging van het verkregen vermogen met inkomstenbelasting belast. Dat is systematisch onjuist als de initiële verkrijging (in juridische zin) niet meer is dan een blote verwachting. Welk voordeel uiteindelijk als gevolg van het overlijden aan de verkrijger toevloeit, is dan nog onzeker. Daarom is het mijns inziens van belang om, net als bij toepassing van de opsommingsmethode (par. 3.5.6), een vangnetbepaling op te nemen. Daarin wordt het principe neergelegd dat directe heffing ook achterwege blijft in andere gevallen waarin waardering van de verkrijging naar een objectieve maatstaf niet mogelijk is.

In het voorgaande is het verkrijgingsbegrip uitgewerkt voor de heffing van erfbelasting. Dat neemt niet weg dat dezelfde regels moeten gaan gelden voor de schenkbelasting. In par. 3.4.4 werd immers geconcludeerd dat een scherpe afbakening tussen schenk- en erfbelasting alleen kan worden gerealiseerd door hetzelfde verkrijgingsbegrip te hanteren. Vervolgens bepaalt het tijdstip van de

verkrijging onder het bereik van welke belasting de verkrijging valt. Als de verkrijging in fiscale zin reeds tijdens het leven van de schenker tot stand komt, is schenkbelasting verschuldigd, mits uiteraard ook aan de overige voorwaarden voor heffing is voldaan. Als de verkrijging zich ten gevolge van of na het overlijden voordoet, kan in beginsel erfbelasting worden geheven.

Het hiervoor genoemde voorstel voorkomt overigens niet dat zich bij de verkrijger een financieringsprobleem kan voordoen. Mogelijk is het maatschappelijk niet gewenst dat de blote eigenaar zijn vermogen verkoopt of bezwaart om de verschuldigde belasting te voldoen. Onder de huidige wet voorziet art. 78 SW 1956 in een betalingsfaciliteit voor deze situatie. Bij de verkrijging van een onderbedelingsvordering in het kader van de wettelijke verdeling is in de burgerlijke wet voorgeschreven dat de verschuldigde belasting moet worden voorgeschoten door de langstlevende echtgenoot (art. 4:14, eerste lid, BW). Art. 35g SW 1956 bevat een bijzondere regeling voor de verkrijging van de blote eigendom van een woning. Omdat deze regelingen zijn ingegeven door politieke overwegingen, gaat bespreking ervan het bestek van dit onderzoek te buiten. Zij doen immers niets af aan het principe van het belastbare feit dat de verkrijger over de waarde in het economische verkeer van zijn verkrijging erfbelasting is verschuldigd.

### 3.6.8 Samenloop met inkomstenbelasting

In par. 3.3.2 is uiteengezet dat samenloop met de heffing van inkomstenbelasting zich in beginsel niet voordoet. De sluisgedachte behelst dat verkregen goederen eerst de sluis van de erfbelasting passeren door heffing over de waarde in het economische verkeer op het tijdstip van de verkrijging. Vervolgens wordt voor de heffing van inkomstenbelasting die waarde als uitgangspunt genomen. De draagkrachtvermeerdering van de verkrijger wordt zodoende slechts één keer belast. Dit systeem werkt alleen als de inkomstenbelasting niet op een eerder tijdstip dan de erfbelasting wordt geheven. Anders zou de waardestijging van het betreffende vermogensbestanddeel reeds in aanmerking zijn genomen in de heffing van inkomstenbelasting, zodat voor aanvullende erfbelasting geen plaats is.<sup>534</sup> Het is dan ook van belang dat de inkomstenbelasting aansluit bij de in deze paragraaf uitgewerkte heffingssystematiek.<sup>535</sup> Dat hiermee samenloop wordt voorkomen, blijkt uit het volgende voorbeeld.

Erflater X draagt tijdens leven een onroerende zaak over aan Y onder voorbehoud van een recht van vruchtgebruik, waaraan de rechten van vervreemding en vertering zijn verbonden. Op basis van het voorstel uit par. 3.6.7 wordt in een dergelijke situatie de verkrijging van de blote eigendom door Y voor toepassing van de Successiewet 1956 nog niet in aanmerking genomen. Om samenloop te voorkomen, zou de heffing van inkomstenbelasting dit voorbeeld moeten volgen, zodat X ook na de overdracht de onroerende zaak in box 1 of box 3 (afhankelijk van de overige omstandigheden) blijft aangeven. Waardes-

534. Dit probleem speelt in praktische zin uiteraard alleen voor zover de inkomstenbelasting de vermogensaanwas in de heffing betreft.

535. Van Vijfeijken merkt dit ook op ten aanzien van haar voorstel: I.J.F.A. van Vijfeijken, *Fictieve verkrijgingen in de Successiewet 1956*, Deventer: Kluwer 2013, par. 2.3.4.4.1.

tijdingen tot aan het tijdstip van overlijden worden dan (al dan niet forfaitair) bij X in de heffing betrokken. Als gevolg van het overlijden van X is Y erfbelasting verschuldigd over de volle-eigendoms waarde van de onroerende zaak. Pas daarna zou voor hem belastingplicht in de inkomstenbelasting moeten ontstaan, waarbij de waarde van de onroerende zaak op het tijdstip van overlijden als uitgangspunt van de heffing dient. Als Y al tijdens het leven van X voor het inkomen uit de onroerende zaak wordt belast, wordt de waardestijging van de onroerende zaak na de overdracht zowel met inkomstenbelasting als met erfbelasting getroffen. Door hetzelfde verkrijgingsbegrip te hanteren, wordt die dubbele heffing voorkomen.

Theoretisch is ook een systeem denkbaar waarbij met de reeds geheven inkomstenbelasting rekening wordt gehouden bij de heffing van erfbelasting. Omdat de inkomstenbelasting verschillende tarieven kent, die over het algemeen hoger zijn dan de erfbelastingtarieven, lijkt een grondslagvrijstelling het meest op zijn plaats. De erfbelasting zou dan worden geheven over de waarde van de verkrijging verminderd met de waarde waarover reeds inkomstenbelasting is geheven. Deze oplossing is echter systematisch onjuist, omdat het inkomen uit de bron al wordt belast, terwijl de verkrijging van de bron zelf nog niet in aanmerking is genomen. Daarnaast is een dergelijk systeem bewerkelijk, omdat de huidige inkomstenbelasting het inkomen deels forfaitair vaststelt. Tot slot is een nadeel dat expliciet een koppeling moet worden gemaakt tussen beide heffingswetten, hetgeen complicaties oplevert bij de doorwerking van bepaalde vrijstellingen.

Het is derhalve beter als de inkomstenbelasting van hetzelfde vermogensbegrip uitgaat als de erfbelasting. Dit betekent dat ten aanzien van een vermogensbestanddeel pas inkomstenbelasting kan worden geheven als sprake is geweest van een verkrijging voor de erfbelasting. Dat is thans overigens ook al grotendeels het geval. Tot de rendementsgrondslag van box 3 behoren tevens 'overige vermogensrechten, met waarde in het economische verkeer' (art. 5.3, tweede lid, onderdeel f, Wet IB 2001). Dit geldt ook voor de passiefkant van het op te geven vermogen: 'schulden zijn verplichtingen met waarde in het economische verkeer' (art. 5.3, derde lid, Wet IB 2001). De defiscaliseringsregeling van art. 5.4 Wet IB 2001 kan als uitwerking van deze principes worden gezien. Hoewel de onderbelingsvordering of hoofdgerechtigdheid van een kind juridisch tot zijn vermogen behoort, is geenszins sprake van een recht met economische waarde ter zake waarvan belastingheffing in de rede ligt.

Toch zijn er ook verschillen tussen art. 5.4 Wet IB 2001 en het in par. 3.6.7 uitgewerkte voorstel. Zo is het gewenste verkrijgingsbegrip voor de erfbelasting niet gelimiteerd tot situaties waarin sprake is van een langstlevende echtgenoot van een overleden ouder van de belastingplichtige. Daarnaast wordt voor defiscalisering in de inkomstenbelasting geen onderscheid gemaakt tussen de bevoegdheden die aan het vruchtgebruik zijn verbonden. Op dergelijke punten zou de heffing van inkomstenbelasting moeten aansluiten bij het voorgestelde verkrijgingsbegrip voor de erfbelasting. Uiteraard moet de defiscaliseringsregeling ook voor alle boxen gelden.

### 3.7 VOORSTEL SUCCESSIEWET

In de voorgaande paragrafen is in kaart gebracht aan welke voorwaarden een situatie volgens de wetgever moet voldoen om belastbaar te zijn. Vervolgens heb ik elke voorwaarde uitgewerkt tot een concrete norm. Deze normen kunnen worden samengevoegd in een wetsvoorstel. Voor de wijze waarop een wettekst wordt geformuleerd, geldt een aantal eisen, dat volgt uit de Aanwijzingen voor de regelgeving. In casu zijn met name de volgende aanwijzingen van belang:

- Bepalingen worden zo beknopt mogelijk geformuleerd. Indien bij het ontwerpen van een bepaling een sluitende, maar ingewikkelde formulering is gevonden, dient steeds te worden nagegaan of het niet eenvoudiger kan (aanwijzing 52).
- Het normale spraakgebruik wordt zoveel mogelijk gevolgd. Woorden waarvan de betekenis te weinig bepaald of onduidelijk is, worden niet gebruikt (aanwijzing 54).
- Formulering van een regel in de vorm van een fictie wordt zoveel mogelijk vermeden. In elk geval blijft een fictie achterwege indien daarmee wordt beoogd de werkingssfeer van een hogere regeling uit te breiden. Vaak is het mogelijk in plaats van een fictie de vorm te kiezen van het van overeenkomstige toepassing verklaren van andere regels (aanwijzing 61).
- Verwijzing naar andere bepalingen wordt vermeden, indien de toegankelijkheid van de regeling daardoor onnodig wordt geschaad (aanwijzing 78).

Hieruit volgt een voorstel voor een nieuw belastbaar feit. Een Voorstel Successiewet (VSW) dat bestaat uit drie artikelen. In art. 1, eerste lid, VSW wordt vooropgesteld dat de erfbelasting ziet op de verkrijging van goederen ten gevolge van het overlijden. Deze voorwaarden zijn ontleend aan par. 3.2, 3.3 en 3.4. Door onverkorte toepassing van deze norm zou ook geheven worden over verkrijgingen die niet hun oorsprong vinden in het vermogen van de erflater. Daarom wordt tevens de onttrekkingseis opgenomen, zoals in par. 3.5.2 is voorgesteld. Vervolgens wordt een opsomming gegeven van de belastbare verkrijgingen overeenkomstig de in par. 3.5.6 geschetste methode.

Art. 1, tweede lid, VSW bevat een schakelbepaling, zodat voor verkrijgingen uit een APV niet de onttrekkingseis geldt, maar de systematiek van de Wet IB 2001. Het derde lid formuleert de extra voorwaarde voor belastingheffing ter zake van een verkrijging na het overlijden. Eerder geheven erfbelasting wordt alsdan herzien (tweede volzin). In het vierde lid is het principe verwoord dat de nettoverkrijging belastbaar is, zoals dat in het huidige art. 5, eerste lid, SW 1956 is bepaald. Het verschil met die bepaling is dat voor de aftrek van schulden en lasten het criterium is gehanteerd dat in par. 3.6.2 is uitgewerkt.

Art. 2 VSW regelt de heffing van schenkbelasting. Omdat het belastbare feit van de schenkbelasting in dit onderzoek niet ter discussie staat, is de inhoud van deze bepaling grotendeels ontleend aan de huidige wetgeving. De bepaling is met name opgenomen om de samenhang tussen schenk- en erfbelasting te laten zien. Het eerste lid geeft de hoofdregel weer zoals thans is opgenomen in art. 1, eerste lid, onder 2°, SW 1956. De formulering is gelijkgetrokken met

de formulering van het belastbare feit voor de erfbelasting. Het tweede lid geeft de definitie van het begrip 'schenking' die onder de huidige wet in art. 1, zevende lid, SW 1956 zijn plaats heeft. De uitzondering voor giften waarop art. 13 SW 1956 van toepassing is, is geschrapt. Het derde lid komt overeen met het huidige art. 1, achtste lid, SW 1956 (geen schenking bij verwerping erfenis of afzien wettelijke verdeling) en het vierde lid met art. 5, tweede lid, SW 1956 (heffingsgrondslag). In het vijfde lid is de samenloop met de erfbelasting geregeld. Ter zake van een verkrijging die belast is met erfbelasting, en dus ten gevolge van of na het overlijden plaatsvindt, kan niet tevens schenkbelasting worden geheven.

Art. 3 VSW bevat de heffingssystematiek zoals in par. 3.6 is uitgewerkt. Dit verkrijgingsbegrip geldt zowel voor de schenk- als erfbelasting, zodat een juiste afbakening tussen beide belastingen plaatsvindt (vgl. par. 3.4.4). In het eerste lid is de hoofdregel opgenomen dat geheven wordt naar de waarde in het economische verkeer op het tijdstip van de verkrijging (thans opgenomen in art. 21, eerste lid, SW 1956). De situaties waarin een verkrijging in juridische zin voor de toepassing van de schenk- en erfbelasting (nog) niet in aanmerking wordt genomen, zijn opgesomd in het tweede lid. De opsomming betreft de in par. 3.6.7 beschreven forfaitaire benadering bij de verkrijging van hoofdgerechtigdheid, een niet-opeisbare vordering of een voorwaardelijke verkrijging alsmede de vangnetbepaling voor andere verkrijgingen die niet naar een objectieve maatstaf waardeerbaar zijn. De daaraan gekoppelde waardering bij de vruchtgebruiker, schuldenaar en verkrijger onder ontbindende voorwaarde is neergelegd in het vierde, vijfde en zesde lid. Het derde lid bevat de heffingsgrondslag voor de situatie dat een verkrijging niet langer wordt uitgezonderd op grond van het tweede lid.

Door deze norm op te nemen in de Successiewet 1956 wordt naar mijn mening de bestaande discrepantie tussen de bedoeling van de wetgever en de vormgeving van het belastbare feit opgeheven. De uitgewerkte artikelen leiden tot een economisch belastbaar feit, waardoor de juridische onderscheidingen die de huidige wet aanbrengt (vgl. par. 1.2) zich niet langer voordoen. Daarnaast voldoet de norm aan de beginselen van rechtszekerheid, doelmatigheid en uitvoerbaarheid. Ook is zoveel mogelijk aangesloten bij bestaande wetgeving. In hoofdstuk 4 laat ik zien dat de voorgestelde norm past binnen de bedoeling van de wetgever en de kwaliteitseisen voor wetgeving. Verder werk ik in dat hoofdstuk uit tot welke concrete wijzigingen het voorstel leidt.

Onderstaand wordt het hiervoor beschreven wetsvoorstel weergegeven. Naast de hiervoor opgesomde eisen voor formulering van een wettekst gelden er nog vele tekstuele aanwijzingen. In de voetnoten bij onderstaand voorstel is weergegeven welke aanwijzingen bij de formulering van de tekst zijn toegepast.

#### **Artikel 1.**

1. Erfbelasting wordt geheven bij een verkrijging van goederen ten gevolge van of na het overlijden van iemand die ten tijde van het overlijden in Nederland

woonde, voor zover<sup>536</sup> de verkrijging toerekenbaar is aan de nalatenschap van de erflater of aan een onttrekking aan het vermogen van de erflater, en indien wordt verkregen:

- a.<sup>537</sup> krachtens erfrecht;
- b. krachtens huwelijksvermogensrecht;
- c. krachtens een gift als bedoeld<sup>538</sup> in art. 186, tweede lid,<sup>539</sup> van Boek 7 van het Burgerlijk Wetboek;<sup>540</sup>
- d. krachtens de voldoening aan een natuurlijke verbintenis als bedoeld in artikel 3 van boek 6 van het Burgerlijk Wetboek, de omzetting van zodanige verbintenis in een rechtens afdwingbare daaronder begrepen;
- e. van een afgezonderd particulier vermogen als bedoeld in artikel 2.14a, tweede lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001;<sup>541</sup> of<sup>542</sup>
- f. in andere dan de hiervoor genoemde gevallen, indien tegenover de verkrijging geen zakelijke tegenprestatie staat.

2.<sup>543</sup> Bij een verkrijging als is bedoeld in het eerste lid, onderdeel e, wordt het verkregene geacht toerekenbaar te zijn aan een onttrekking aan het vermogen van de erflater, voor zover de bezittingen en schulden van het afgezonderd particulier vermogen tot het overlijden van de erflater ingevolge artikel 2.14a, tweede lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001 aan hem zijn toegerekend. De eerste volzin<sup>544</sup> is van overeenkomstige toepassing met betrekking tot bezittingen en schulden als bedoeld in artikel 2.14a, zevende lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001 die zonder toepassing van dat lid tot het overlijden van de erflater aan hem zouden zijn toegerekend.

3. Bij een verkrijging na het overlijden van de erflater wordt slechts erfbelasting geheven, voor zover de verkrijging het gevolg is van de uitoefening van een wilsrecht dat op overlijdensdatum reeds bestond dan wel ontstond op grond van een uiterste wilsbeschikking van de erflater. Voor zover de uitoefening van

536. Conform aanwijzing 62: in plaats van 'indien en voor zover' wordt de uitdrukking 'voor zover' gebruikt.

537. Conform aanwijzing 100: indien het bij een opsomming in een artikel ter wille van de duidelijkheid wenselijk is elk onderdeel daarvan op een nieuwe regel te laten beginnen, worden de onderdelen aangegeven met de letters a, b, c enzovoort, waarbij achter deze letters een punt wordt geplaatst; binnen de onderdelen niet met een nieuwe zin wordt begonnen en de onderdelen worden, met uitzondering van het laatste onderdeel, afgesloten met een puntkomma of een komma.

538. Conform aanwijzing 82: de aanduiding 'als bedoeld' wordt gebruikt, indien het voorafgaande begrip een onbepaald lidwoord of geen lidwoord heeft.

539. Conform aanwijzing 79: de verwijzing naar een regeling wordt zo mogelijk verbijzonderd tot verwijzing naar artikelen. Indien dit de duidelijkheid van de verwijzing vergroot, wordt de verwijzing naar een artikel verbijzonderd tot een verwijzing naar een onderdeel van het artikel.

540. Conform aanwijzing 83b: verwijzing naar een artikel uit het Burgerlijk Wetboek geschiedt overeenkomstig het volgende voorbeeld: artikel 162 van Boek 6 van het Burgerlijk Wetboek.

541. Conform aanwijzing 80: verwijzing naar een lid van een artikel geschiedt overeenkomstig het volgende voorbeeld: artikel 5, tweede lid, is van toepassing.

542. Conform aanwijzing 101: indien dit voor de duidelijkheid nodig is, wordt door gebruik van het woord 'of' aan het slot van het voorlaatste onderdeel van een opsomming het alternatieve karakter van de opsomming tot uitdrukking gebracht.

543. Conform aanwijzing 100: is bij een onderdeel van een opsomming een in een afzonderlijke volzin vervatte nadere bepaling nodig, dan wordt deze in een afzonderlijk artikellid opgenomen.

544. Conform aanwijzing 81: Een volledige zin wordt aangehaald als 'volzin' of 'zin'.

het wilsrecht wijziging brengt in een eerdere verkrijging wordt de heffing ter zake van die verkrijging in zoverre herzien.

4. De erfbelasting wordt geheven van de verkrijger voor hetgeen hij verkrijgt na aftrek van de schulden en lasten die hij voor de verkrijging van de goederen op zich heeft genomen.

#### **Artikel 2.**

1. Schenkbelasting wordt geheven bij de verkrijging van goederen krachtens schenking van iemand die ten tijde van de schenking in Nederland woonde.

2. Onder schenking wordt voor de toepassing van deze wet verstaan de gift, bedoeld in artikel 186, tweede lid, van Boek 7 van het Burgerlijk Wetboek en voorts de voldoening aan een natuurlijke verbintenis als bedoeld in artikel 3 van Boek 6 van het Burgerlijk Wetboek.

3. Onder schenking wordt niet begrepen de bevoordeling als gevolg van verwerping door een erfgenaam of legataris, noch de bevoordeling als gevolg van het afzien door de echtgenoot van een wettelijke verdeling van de nalatenschap op de voet van artikel 18 van Boek 4 van het Burgerlijk Wetboek.

4. De schenkbelasting wordt geheven van hetgeen de begiftigde verkrijgt, eventueel na aftrek van aan de schenking verbonden lasten en verplichtingen, waardoor hetzij de schenker, hetzij een derde wordt gebaat.

5. Voor zover ter zake van een verkrijging erfbelasting is verschuldigd, blijft heffing van schenkbelasting achterwege.

#### **Artikel 3.**

1. De verkrijging wordt in aanmerking genomen naar de waarde die daaraan op het tijdstip van de verkrijging in het economische verkeer kan worden toegekend.

2. Voor de toepassing van deze wet<sup>545</sup> worden de volgende verkrijgingen niet in aanmerking genomen:

- a. de verkrijging van een goed waarop een vruchtgebruik rust, voor zover dat vruchtgebruik recht geeft op vervreemding en vertering van het goed;
- b. de verkrijging van een vordering, voor zover de vordering opeisbaar is bij of na het overlijden van de schuldenaar of eerder bij het intreden van een toekomstige onzekere gebeurtenis;
- c. de verkrijging die afhankelijk is van een toekomstige onzekere gebeurtenis, voor zover het genot voor de verkrijger nog niet is aangevangen;
- d. de verkrijging in andere dan de hiervoor genoemde gevallen, voor zover waardering van de verkrijging naar een objectieve maatstaf niet mogelijk is.

545. Conform aanwijzing 83a: de term 'deze wet' wordt uitsluitend gehanteerd bij verwijzing naar een ander onderdeel van de wet zelf waarin de verwijzing is opgenomen.



3. Op het tijdstip dat een in het tweede lid<sup>546</sup> genoemde uitzondering geheel of gedeeltelijk niet langer van toepassing is op de verkrijging of de vruchten daarvan, wordt voor dat deel een verkrijging in aanmerking genomen. Voor de toepassing van artikel 1, eerste lid, en artikel 3, eerste lid, van deze wet wordt het tijdstip van de verkrijging gesteld op het tijdstip waarop de verkrijging in aanmerking is genomen.

4. De verkrijging van een vruchtgebruik als bedoeld in het tweede lid, onderdeel a,<sup>547</sup> wordt in aanmerking genomen voor de waarde in het economische verkeer van het goed waarop het vruchtgebruik betrekking heeft.

5. De met de vordering als bedoeld in het tweede lid, onderdeel b, corresponderende schuld wordt in aanmerking genomen voor een waarde van nihil.

6. Bij een verkrijging van een goed onder de ontbindende voorwaarde van overlijden, waarbij de verkrijger recht heeft op vervreemding en vertering van het goed, wordt het goed in aanmerking genomen naar de waarde als ware het goed onvoorwaardelijk verkregen.

### 3.8 CONCLUSIE

In dit hoofdstuk heb ik aan de hand van de wetsgeschiedenis de voorwaarden in kaart gebracht waaraan een situatie volgens de wetgever moet voldoen om belastbaar te zijn voor de erfbelasting. Deze voorwaarden vormen doel en strekking van het belastbare feit:

1. De erfbelasting is een belasting op bepaalde verkrijgingen en spitst zich toe op de positie van de verkrijger (par. 3.2).
2. Het voorwerp van de verkrijging bestaat uit de verkregen goederen in de zin van art. 3:1 BW (par. 3.3).
3. De verkrijging moet hebben plaatsgevonden ten gevolge van het overlijden van de erflater (par. 3.4).
4. De verkrijging moet toerekenbaar zijn aan de nalatenschap van de erflater of aan een onttrekking aan het vermogen van de erflater (par. 3.5.2). Daarnaast dient de verkrijging buiten de zakelijke sfeer plaats te vinden (par. 3.5.3).

Voor toepassing van deze voorwaarden is het van belang te beseffen dat de wetgever een economisch verkrijgingsbegrip nastreeft, dat als volgt kan worden samengevat (par. 3.6.4):

1. In beginsel wordt op het tijdstip van de juridische verkrijging gekeken naar de waarde in het economische verkeer.
2. Zolang de waarde van een verkrijging niet naar een objectieve maatstaf kan worden vastgesteld, blijft heffing achterwege, totdat een objectieve waarde-bepaling wel mogelijk is.

546. Conform aanwijzing 80: naar het voorafgaande artikel of lid van een artikel wordt verwezen door vermelding van het nummer van dat artikel of lid.

547. Conform aanwijzing 80: verwijzing naar een onderdeel van een opsomming geschiedt met behulp van de aanduidingen 'onder' of 'onderdeel'.

3. Wijzigingen in een verkrijging die zich voordoen na het overlijden van de erflater worden enkel gevolgd, indien zij het gevolg zijn van de uitoefening van een wilsrecht dat op overlijdensdatum reeds bestond dan wel voortvloeide uit de uiterste wil van de erflater.

Bovengenoemde norm is in overeenstemming met de bedoeling van de wetgever, zoals in dit hoofdstuk in kaart gebracht. Toepassing van de beginselen van behoorlijke wetgeving heeft geleid tot concretisering van de verschillende voorwaarden. Dit is uitgemond in het wetsvoorstel, zoals in par. 3.7 opgenomen. De toepassing van dit voorstel komt in hoofdstuk 4 aan de orde.

Daarnaast zijn bij de bespreking van de verschillende voorwaarden nog andere aspecten langsij gekomen, die geen invloed hebben op de formulering van een nieuw belastbaar feit, maar wel aandacht behoeven bij de vormgeving van de heffing van erfbelasting:

- Belastingbesparing door het doen van schenkingen in het zicht van overlijden vloeit voort uit de jaarsgewijze toepassing van het tarief en de vrijstellingen voor de schenkbelasting. Verruiming van het belastbare feit voor de erfbelasting geeft hiervoor geen juiste oplossing. Introductie van een uitgebreidere samenteltermijn in de schenkbelasting biedt daarentegen wel soelaas (par. 3.4.3.2).
- Andere omstandigheden dan de verkrijging kunnen effect hebben op de draagkrachtvermeerdering als gevolg van het overlijden. Dergelijke omstandigheden hebben geen effect op de aanwezigheid van een belastbaar feit. Wel wordt met individuele draagkracht rekening gehouden door middel van vrijstellingen (par. 3.6.3).
- Mogelijk is het maatschappelijk niet gewenst dat een verkrijger die nog niet het genot heeft van zijn verkrijging het verkregen vermogen moet vervreemden of bezwaren om de verschuldigde belasting te kunnen voldoen. Het belastbare feit voorkomt een dergelijk financieringsprobleem niet. Wel kan de wetgever overwegen hiervoor een betalingsregeling te treffen (par. 3.6.7).
- Samenloop met de heffing van inkomstenbelasting wordt voorkomen als de inkomstenbelasting niet op een eerder tijdstip dan de erfbelasting wordt geheven. Daarvoor moet de inkomstenbelasting aansluiten bij het verkrijgingsbegrip van de schenk- en erfbelasting (par. 3.6.8).



## 4 Toepassing

### 4.1 INLEIDING

De rechtvaardigheid van een wettelijke norm staat of valt met de praktische toepassing ervan. Hoewel de wet algemeen verbindende voorschriften geeft, is haar doel om in elk individueel geval tot het door haar gewenste resultaat te komen. Het ultieme bewijs voor de houdbaarheid van een wet is dan ook dat de wet in de praktijk naar tevredenheid functioneert. Zo werd de Successiewet 1817 gefundeerd op de Ordonnantie van Gogel vanwege de billijke toepassing daarvan in de rechtspraktijk.<sup>548</sup> Andersom werd in 1869 het bestaande stelsel van vruchtgebruik herzien vanwege de praktische moeilijkheden die zij met zich bracht.<sup>549</sup> Ten aanzien van een nieuwe norm kan een bewijs dat gebaseerd is op de praktijk van alledag uiteraard nog niet worden geleverd. Wel kan worden nagegaan hoe in concrete gevallen toepassing van de norm zou uitpakken.

Dit hoofdstuk behandelt de toepassing van de in par. 3.7 geformuleerde norm. Deze norm is gebaseerd op de grondslagen van het belastbare feit die in hoofdstuk 3 zijn onderscheiden en de verwerking daarvan aan de hand van de beginselen van behoorlijke wetgeving. Het doel van dit hoofdstuk is om te bewijzen dat de aan de hand van deze theoretische benadering vastgestelde norm tot een resultaat leidt dat overeenstemt met de uitgangspunten van het onderzoek (par. 1.3). Uiteraard is het daarbij niet mogelijk om in te gaan op elke denkbare situatie.

Allereerst geef ik in par. 4.2 een overzicht van de situaties waarin op grond van het voorstel erfbelasting wordt geheven en hoe in die gevallen de heffing verloopt. Bij de indeling van deze paragraaf volg ik de categorieën van verkrijgingen die in art. 1, eerste lid, VSW zijn opgesomd. Per categorie bespreek ik de hoofdregel op grond waarvan dergelijke verkrijgingen worden belast. Vervolgens stel ik aan de orde hoe de heffing verloopt in een aantal bijzondere situaties. Tot slot geef ik aan waarom de heffing op grond van mijn voorstel overeenstemt met de bedoeling van de wetgever en de beginselen van behoorlijke wetgeving.

Vervolgens staan in par. 4.3 de wijzigingen ten opzichte van het positieve recht centraal. Hierbij bespreek ik een voor een de wetsartikelen die in de huidige Successiewet 1956 betrekking hebben op het belastbare feit. Per bepaling geef ik aan in hoeverre die bepaling in mijn voorstel wordt gehandhaafd en hoe de heffing gaat verlopen in de door de betreffende bepaling bestreken situaties. Ik

548. *Kamerstukken II 1816/17, XVI, nr. 1, blz. 231, en Kamerstukken II 1816/17, XVI, nr. 3, blz. 249.*

549. *Kamerstukken II 1868/69, 59, nr. 3, blz. 182.*

benoem daarbij de voordelen ten opzichte van de huidige wetstoepassing. Ook stel ik aan de orde in hoeverre de in par. 1.2 beschreven kritiekpunten worden verholpen. In de conclusie geef ik weer welke voordelen aldus aan het voorgestelde belastbare feit zijn verbonden (par. 4.4).

## 4.2 HEFFINGSGEVOLGEN

### 4.2.1 Erfrecht

#### 4.2.1.1 Algemeen

De eerste wijze van verkrijging die in art. 1, eerste lid, VSW wordt genoemd is de verkrijging krachtens erfrecht. Onder een verkrijging krachtens erfrecht wordt verstaan de verkrijging op grond van het wettelijk erfrecht of een uiterste wilsbeschikking. Onder het Nederlandse erfrecht kan in geval van een uiterste wilsbeschikking worden verkregen op grond van een erfstelling, legaat of lastbevoordeling. Uiteraard is het belastbare feit niet beperkt tot erfrechtelijke verkrijgingen waarop het Nederlands recht van toepassing is. Als een verkrijging geregeerd wordt door buitenlands erfrecht is even goed krachtens erfrecht verkregen.

In beginsel zijn alle verkrijgingen krachtens erfrecht op grond van art. 1, eerste lid, onderdeel a, VSW belast. Er worden bij een verkrijging krachtens erfrecht immers ten gevolge van het overlijden van de erflater goederen verkregen. Een voorwaarde waaraan niet in alle gevallen is voldaan, is de onttrekkingseis. De verkrijging moet haar vermogensrechtelijke oorsprong vinden in het vermogen van de erflater. Niet is vereist dat rechtstreeks uit het vermogen van de erflater wordt verkregen. Ook bij een lastbevoordeling kan heffing plaatsvinden. Omdat de lastbevoordeelde via de erfgenaam of legataris van de erflater verkrijgt, is de verkrijging toerekenbaar aan de nalatenschap van de erflater.

In andere gevallen brengt de onttrekkingseis wel een beperking van de heffing met zich. Indien een erfgenaam een nalatenschap zuiver aanvaardt, is hij met zijn gehele vermogen aansprakelijk om eventuele legaten voor het geheel te voldoen (art. 4:120, vijfde lid, BW). Als zijn erfdeel ontoereikend is om de legaten volledig uit te keren, zal hij hiervoor dus zijn eigen vermogen moeten aanwenden. In zoverre kan de verkrijging van de legataris niet meer worden toegerekend aan de nalatenschap van de erflater. Het zou in strijd zijn met doel en strekking van het belastbare feit als over het meerdere ook erfbelasting is verschuldigd, omdat dat deel afkomstig is uit het vermogen van de erfgenaam en dus niet kan worden toegerekend aan de erflater (zie par 3.5). Over dat gedeelte is mogelijk wel schenkbelasting verschuldigd, nu de zuivere aanvaarding door de erfgenaam een vrijwillige daad is.<sup>550</sup>

Bij verwerping van de erfenis is geen sprake van een verkrijging en kan niet worden geheven. Dit is in overeenstemming met het uitgangspunt van de

550. Of inderdaad kan worden geheven, hangt af van de aanwezigheid van een bevoordelingsbedoeling bij de erfgenaam.

wetgever dat geen belasting wordt geheven over een voordeel dat iemand had kunnen verkrijgen (zie par. 3.6.1). Degene die als gevolg van de verwerping verkrijgt, kan wel worden belast. Hij verkrijgt immers rechtstreeks van de erflater, zodat de verkrijging toerekenbaar is aan de nalatenschap. Om misverstanden te voorkomen, is de bepaling gehandhaafd dat geen sprake is van een schenking van degene die verwerpt (art. 2, derde lid, VSW). Wel is bij de toepassing van tarieven en vrijstellingen art. 30 SW 1956 mogelijk van belang. Die bepaling ziet niet op het belastbare feit zelf en wordt daarom onder mijn voorstel gehandhaafd.

#### 4.2.1.2 *Wettelijk erfrecht*

De wettelijke verdeling wordt onder het VSW fundamenteel anders in de heffing betrokken. Op basis van de hoofdregel van art. 1, eerste lid, onderdeel a, jo. art. 3, eerste lid, VSW zou de onderbedelingsvordering direct worden belast voor de waarde in het economische verkeer. Omdat de onderbedelingsvordering pas opeisbaar is bij het overlijden van de langstlevende echtgenoot, wordt de vordering echter niet in aanmerking genomen (art. 3, tweede lid, onderdeel b, VSW). Bij de langstlevende wordt de overbedelingsschuld gesteld op een waarde van nihil (art. 3, vijfde lid, VSW). Het kind wordt alsnog in de heffing betrokken, voor zover op de vordering wordt afgelost of de vordering opeisbaar wordt (art. 3, derde lid, VSW). In de regel zal het kind dus bij het overlijden van de langstlevende alsnog erfbelasting zijn verschuldigd over zijn verkrijging. Daarbij wordt de verkrijging gewaardeerd naar de waarde in het economische verkeer op dat tijdstip (art. 3, derde lid, tweede volzin, jo. eerste lid, VSW). Voor schuldverhoudingen in het kader van een legaat tegen inbreng geldt dezelfde systematiek. De fiscale behandeling van de rentebijbeschrijving op de vordering wordt besproken in par. 4.3.5.

Dat de onderbedelingsvordering niet alleen opeisbaar is bij het overlijden van de langstlevende echtgenoot, maar ook bij faillissement van de langstlevende en bij in uiterste wil omschreven gebeurtenissen (vgl. art. 4:13, derde lid, BW) staat aan de toepassing van art. 3, tweede lid, onderdeel b, VSW niet in de weg. De bepaling wordt ook toegepast als naast overlijden andere opeisbaarheidsgronden gelden, mits het gaat om toekomstige onzekere gebeurtenissen. Een vordering die na een vaste periode opeisbaar is, is immers gewoon waardeerbaar.

De heffing van erfbelasting vindt in het voorgestelde systeem pas plaats als de waarde van de verkrijging objectief kan worden vastgesteld. Dit is in overeenstemming met de bedoeling van de wetgever dat een goed niet in de heffing wordt betrokken, als dit goed (nog) geen economische waarde heeft (zie par. 3.6.1). Dat de Successiewet 1956 ondanks die bedoeling tot nog toe van directe heffing van een onderbedelingsvordering is uitgegaan, valt te verklaren doordat de ouderlijke boedelverdeling pas na invoering van de Successiewet 1956 in zwang is geraakt. Bij de herziening in 2009 is vervolgens wel aangegeven dat defiscalisering van onderbedelingsvorderingen een belangrijk element is in een algehele stelselherziening, gebaseerd op een betere aansluiting bij de belevingswereld van de belastingplichtigen en bij een meer economisch verkrijgingsbe-

grip.<sup>551</sup> Vanwege de ingrijpende wijzigingen van dit andere conceptuele kader werd dit onderwerp echter doorgeschoven naar een volgende wetswijziging.

Uiteraard brengt het VSW met zich dat minder belasting is verschuldigd als het vermogen van de eerststervende echtgenoot rechtstreeks naar de kinderen vererft, in plaats van via de langstlevende echtgenoot. Hetzelfde vermogen wordt dan één in plaats van twee keer in de heffing betrokken. Dat is echter geen belastingontwijking, nu de erfbelasting aansluit bij de individuele draagkrachtvermeerdering. Als de langstlevende geen genot van het vermogen heeft gehad, kan heffing ook gerust achterwege blijven. Minder belastingheffing betekent niet automatisch dat belasting wordt ontgaan, hetgeen in 1897 reeds zonneklaar werd uiteengezet door Kamerlid Borret:<sup>552</sup>

“Niet iedere handeling toch waardoor aan den fiscus eenige in uitzicht gestelde inkomst ontgaat, mag als ontduiking, als fraude worden gebrandmerkt. Wie bijv. zal het in het hoofd krijgen om tot den huurder, die ter besparing van de hooge kosten van het evenredig huurzegel zich vergenoegt met het aangaan eene mondelinge huur, het verwijt te richten dat hij de zegelwet ontduikt? Of wie zal den bewoner van een perceel, die, om den hoogen aanslag wegens haardsteden te ontgaan, zich tevreden stelt zijne woonvertrekken met petroleum-kachels te verwarmen, durven beschuldigen van wetsontduiking? Immers niemand, want hier staat tegenover de besparing van belasting, het offer dat moet gebracht worden in het verkrijgen van minder rechtszekerheid of in het derven van meerder genot. Maar waaraan ontleent dan de Minister het recht om den schenker, die tijdens zijn leven vrijwillig afstand doet van zijn eigendom, en met inachtneming van alle bij de wet voorgeschreven formaliteiten, eene volkomen rechtsgeldige schenking tot stand brengt, te betitelen met de hatelijke benaming van wetsontduiker?”

#### 4.2.1.3 *Verdeling*

Een gewone, contractuele verdeling wordt, net als onder de huidige wet, voor de heffing van erfbelasting niet gevolgd. Voor verkrijgingen na het overlijden van de erflater stelt art. 1, derde lid, VSW als extra eis voor heffing dat de verkrijging gebaseerd is op de uitoefening van een wilsrecht dat op overlijdensdatum reeds bestond dan wel ontstond op grond van een uiterste wilsbeschikking van de erflater. Een gewone verdeling is niet op een dergelijk wilsrecht gebaseerd. Dit is anders als aan een langstlevende echtgenoot in het testament de bevoegdheid is toegekend om de nalatenschap te verdelen conform de wettelijke verdeling (quasiwettelijke verdeling). Het resultaat na totstandkoming van de quasiwettelijke verdeling is gebaseerd op een testamentair wilsrecht, zodat de heffing zich daarnaar richt.<sup>553</sup> Onder de nieuwe systematiek is dat uiteraard van groot belang, omdat de door de kinderen verkregen vordering vervolgens voorlopig van heffing wordt gespaard, terwijl de langstlevende voor het volledige vermogen wordt belast. In de situatie dat aan de langstlevende echtgenoot als afwikkelingsbewindvoerder een last wordt opgelegd, verkrijgt de langstlevende het gehele vermogen direct ten gevolge van het overlijden.

551. *Kamerstukken II* 2008/09, 27 789, nr. 17, blz. 8.

552. *Handelingen II* 1896/97, 48, blz. 913.

553. Overigens is dat naar mijn mening geen wijziging ten opzichte van de huidige systematiek, zoals blijkt uit par. 1.2.2.

#### 4.2.1.4 *Vruchtgebruik*

Ook op het gebied van vruchtgebruik wijzigt onder mijn voorstel de heffingssystematiek. Zowel de verkrijging van vruchtgebruik als van blote eigendom kan worden belast als aan de overige voorwaarden van art. 1, eerste lid, VSW is voldaan. Beide verkrijgingen worden in beginsel tegen waarde in het economische verkeer in de heffing betrokken (art. 3, eerste lid, VSW). De huidige forfaitaire waardebepaling vervalt dus. Wel geldt een bijzondere regeling voor vruchtgebruik waaraan de rechten van vervreemding en vertering zijn verbonden. De waarde van een dergelijk vruchtgebruik wordt gesteld op de waarde in het economische verkeer van het onderliggende goed (art. 3, vierde lid, VSW). Daar staat tegenover dat de verkrijging van de blote eigendom niet in aanmerking wordt genomen (art. 3, tweede lid, onderdeel a, VSW). Pas bij het einde van het vruchtgebruik vloeit uit art. 3, derde lid, VSW voort dat de hoofdgerechtigde belasting is verschuldigd over de waarde van zijn recht op dat tijdstip.

Daarbij moet onder vruchtgebruik niet alleen een civielrechtelijk vruchtgebruik in de zin van art. 3:201 BW worden verstaan. De uitbreiding van het vruchtgebruikbegrip in art. 18 SW 1956 tot economisch vergelijkbare rechtsfiguren wordt dan ook gehandhaafd. Rechten op vervreemding en vertering zijn economische kenmerken die even goed voor andere rechtsfiguren kunnen gelden.

Bovenstaande benadering past binnen de uitgangspunten die ten grondslag liggen aan de heffing van erfbelasting. Net als bij een onderbedelingsvordering kan ook bij de verkrijging van de blote eigendom de waarde nog niet objectief worden bepaald, zodat uitstel van heffing op zijn plaats is. En ook hier bestaat een historische verklaring waarom op grond van de huidige wet wel direct heffing plaatsvindt. Vóór 1869 gold een stelsel waarbij de verschuldigde belasting over de blote eigendom werd opgeschort totdat het vruchtgebruik was vervallen. In 1869 werd dit systeem gewijzigd, waardoor bij verkrijging van blote eigendom direct belasting was verschuldigd.<sup>554</sup> Destijds bestond echter niet de mogelijkheid om aan de vruchtgebruiker de bevoegdheid toe te kennen het vruchtgebruikvermogen te vervreemden en te verteren. De wetgever nam dan ook terecht tot uitgangspunt dat de blote eigendom een waarde had in het economische verkeer en daarom direct kon worden belast. Pas sinds 1 januari 1992 kunnen aan de vruchtgebruiker de bevoegdheden van vervreemding en vertering worden toegekend.<sup>555</sup> Sindsdien heeft evenwel geen bezinning meer plaatsgevonden op de belastingheffing over vruchtgebruik en blote eigendom.

#### 4.2.1.5 *Voorwaardelijke verkrijgingen*

Bij voorwaardelijke verkrijgingen zou volgens de hoofdregel de verkrijging direct worden belast tegen de waarde in het economische verkeer (art. 1, eerste lid, onderdeel a, jo. art. 3, eerste lid, VSW), ongeacht of sprake is van een opschortende dan wel ontbindende voorwaarde. Dergelijke rechten zijn doorgaans lastig verhandelbaar in het economische verkeer. Daarom gaat art. 3, tweede lid, onderdeel c, VSW bij wijze van forfait ervan uit dat (nog) geen waarde kan worden

554. Zie over deze wijziging uitgebreider par. 3.6.1.

555. Wet van 22 november 1991, *Stb.* 1991, 600.



toegekend aan een voorwaardelijke verkrijging waarvan het genot nog niet is aangevangen. Zodra de voorwaarde is vervuld en/of het genot is aangevangen, wordt alsnog geheven op basis van de werkelijke waarde op dat tijdstip (art. 3, derde lid, VSW). Deze systematiek geldt niet alleen voor een verkrijging onder opschortende voorwaarde, maar bijvoorbeeld ook voor een verkrijging onder ontbindende voorwaarde waarvan het genot nog niet is aangevangen vanwege een aan de verkrijging verbonden tijdsbepaling.

Andere verkrijgingen onder ontbindende voorwaarde worden in beginsel wel direct naar de waarde in het economische verkeer in de heffing betrokken. Dit is alleen anders voor zover waardering naar een objectieve maatstaf nog niet mogelijk is (art. 3, tweede lid, onderdeel d, VSW). Dat doet zich bijvoorbeeld voor als een verkrijger een bedrag erft onder de ontbindende voorwaarde dat hij binnen tien jaar zijn studie nog niet heeft afgerond. Omdat geen objectieve maatstaf voorhanden is om de kans te bepalen dat de voorwaarde wordt vervuld, blijft heffing achterwege. Zodra de verkrijger zijn studie heeft afgerond, is de onzekerheid met betrekking tot de waardering verdwenen en wordt alsnog geheven (art. 3, derde lid, VSW). Art. 3, tweede lid, VSW kent een voor-zover-benadering. Als de verkrijger in voornoemd voorbeeld ook bij vervulling van de voorwaarde de vruchten van zijn verkrijging mag behouden, wordt hij direct belast voor de gekapitaliseerde waarde van de te verwachten vruchten over de komende tien jaar.

Bij een fidei-commis moet onderscheid worden gemaakt tussen een ‘klassiek’ fidei-commis<sup>556</sup> (alleen de opbrengsten van het vermogen komen aan de bezwaarde toe) en een fidei-commis de residuo (aan de bezwaarde komt vervreemdings- en verteringsbevoegdheid toe). De eerste variant kan economisch gezien worden gelijkgeschakeld met de verkrijging van een ‘gewoon’ vruchtgebruik. In beide gevallen wordt dan ook geheven over de werkelijke waarde. Bij een fidei-commis de residuo dringt de vergelijking met een vruchtgebruik met verterings- en vervreemdingsbevoegdheid zich op. Daarom zijn dezelfde regels van toepassing (art. 3, zesde lid, VSW).

#### 4.2.2 Huwelijksvermogensrecht

Als tweede wordt in art. 1, eerste lid, VSW de verkrijging krachtens huwelijksvermogensrecht genoemd. Hieronder kan elke verkrijging worden geschaard die zijn grond vindt in het huwelijksvermogensrecht, zoals in Nederland is geregeld in de titels 6, 7 en 8 van boek 1 BW. Het gaat onder andere om de verkrijging bij het aangaan van een huwelijksgemeenschap, als gevolg van ontbinding van de gemeenschap of bij toepassing van een verrekenbeding. Anders dan bij de verkrijging krachtens erfrecht zullen dergelijke verkrijgingen veelal niet met erfbelasting zijn belast. De vraag is of het voordeel wel is verkregen ten gevolge van het overlijden. Daarnaast is van belang of de verkrijging

556. Deze variant is onder het Nederlandse erfrecht onderworpen aan de beperking dat als de voorwaarde dertig jaar na het overlijden van de erflater nog niet is vervuld, de beschikking ten behoeve van de verwachter vervalt (art. 4:140, eerste lid, BW).

toerekenbaar is aan een onttrekking aan het vermogen van de erflater. Daarvoor moet worden beoordeeld wat de vermogenstoestand vóór het tijdstip van overlijden was.

Onder de wettelijke gemeenschap van goederen leidt het overlijden van een van de echtgenoten tot ontbinding van de gemeenschap. De erfgenamen van de overleden echtgenoot zijn voor de ene helft tot de ontbonden gemeenschap gerechtigd en de langstlevende echtgenoot voor de andere helft. De verkrijging door de langstlevende van een aandeel in de ontbonden gemeenschap blijft onbelast, omdat hiervoor niets aan het vermogen van de erflater is onttrokken. De economische gerechtigdheid tot de gemeenschappelijke goederen wijzigt niet.<sup>557</sup>

Als in de huwelijksvoorwaarden een verplicht wederkerig finaal verrekenbeding is opgenomen, kan de ene echtgenoot een verrekenvordering krijgen ten gevolge van het overlijden van de andere echtgenoot. Als het verrekenbeding van toepassing is bij ontbinding van het huwelijk, ongeacht de oorzaak daarvan, wordt door de uitvoering van het verrekenbeding niets aan het vermogen van de erflater onttrokken. De verrekening had dan immers sowieso plaatsgevonden, zodat er reeds een latente verrekenschuld deel uitmaakte van het vermogen van de erflater. Voor de bepaling van het vermogen van ieder van de echtgenoten pakt een dergelijk verplicht wederkerig finaal verrekenbeding niet anders uit dan een gemeenschap van goederen.

Indien het verrekenbeding in zijn werking beperkt is (eenzijdig, facultatief, niet van toepassing bij echtscheiding, etc.), gaat de gelijkenis met een goederengemeenschap niet op en is een verkrijging van de langstlevende wel te herleiden tot een vermogensafname van de erflater. Op het tijdstip direct voorafgaande aan het overlijden hebben beide echtgenoten nog hun eigen vermogen en is niet zeker of verrekening zal plaatsvinden. De toepassing van het verrekenbeding is niet onvoorwaardelijk. In mijn voorstel is heffing dan op haar plaats. Dit is een afwijking van de huidige jurisprudentie, waarin gelijkstelling met de algehele gemeenschap van goederen ook is aangenomen bij een finaal verrekenbeding dat alleen bij overlijden werkt.<sup>558</sup>

Voor toedelingsbedingen geldt dezelfde benadering. Indien hoe dan ook recht bestond op toedeling is niet aan de onttrekkingseis voldaan. In andere gevallen is wel sprake van een vermogensverschuiving van de ene naar de andere echtgenoot, zodat heffing kan plaatsvinden. Als de echtgenoten een andere gerechtigdheid tot de ontbonden gemeenschap zijn overeengekomen (conform art. 1:100, eerste lid, BW), verandert na ontbinding de gezamenlijke gerechtigdheid tot de gemeenschap in de overeengekomen gerechtigdheid. Als de afwijkende gerechtigdheid echter in alle gevallen van ontbinding van toepassing is, verkrijgt de langstlevende niet meer dan waar hij vóór het overlijden recht op had. De ont-

557. Mocht een voorwaardelijke huwelijksgemeenschap mogelijk zijn (naar Nederlands civiel recht is dat niet mogelijk gelet op HR 21 januari 1944, NJ 1944, 120), dan kan bij overlijden een eventuele vermogensverschuiving die plaatsvindt door het intreden van de voorwaarde wel worden belast.

558. HR 27 juni 1990, nr. 26 596, BNB 1990/255.

binding van de gemeenschap als gevolg van overlijden leidt dan niet tot heffing van erfbelasting. Dat de gerechtigdheid tijdens het bestaan van de gemeenschap anders is, doet daaraan, net als bij het finaal verrekenbeding, niets af.

Uit bovenstaande heffingsgevolgen blijkt dat geen acht wordt geslagen op de bijzondere vermogensrechtelijke verhouding tussen de echtgenoten. Het uitgangspunt van de wetgever is dat belastingheffing plaatsvindt over de individuele draagkrachtvermeerdering (vgl. par. 3.6.3). Ook in relatie tot echtgenoten wordt voor de heffing van erfbelasting gekeken naar de individuele vermogens-toename. Systemen waarbij de echtgenoten als een vermogensrechtelijke eenheid worden beschouwd, zijn, hoe wenselijk wellicht ook, dan ook niet overeenkomstig het door de wetgever gehanteerde uitgangspunt.

#### 4.2.3 Giften

Eerder is uiteengezet hoe de schenking ter zake des doods een belangrijk bestanddeel was om de Romeinse erfbelasting haar materiële inslag te geven (par. 3.4.4). In mijn voorstel kan een omschrijving van deze rechtsfiguur dan ook niet ontbreken. Hiervoor wordt in art. 1, eerste lid, onderdeel c, VSW het giftbegrip van art. 7:186, tweede lid, BW tot uitgangspunt genomen. Uit die bepaling volgen drie voorwaarden voor de aanwezigheid van een gift: verarming van de schenker, verrijking van de begiftigde en een bevoordelingsbedoeling. Deze laatste eis houdt in dat de wil van de schenker gericht moet zijn op de bevoordeling.

Omdat voor het constateren van een gift verarming van de schenker is vereist, zal aan de onttrekkingseis zijn voldaan. Als de verkrijging op grond van de gift tevens ten gevolge van het overlijden plaatsvindt, is aan alle voorwaarden voldaan en wordt erfbelasting geheven. De voorwaarde dat ten gevolge van overlijden is verkregen, is ook het onderscheidend criterium met de heffing van schenkbelasting die van hetzelfde giftbegrip uitgaat (art. 2, tweede lid, VSW). Een gift die onvoorwaardelijk en onherroepelijk wordt aangegaan valt in beginsel niet onder de reikwijdte van de erfbelasting. Dat geldt zelfs als de gift in het zicht van of vanwege het naderend overlijden wordt aangegaan (vgl. par. 3.4.3.2). Ook dan is de verkrijging immers geen gevolg van het overlijden.

Een gift wordt nog niet in aanmerking genomen als de waarde van de verkrijging niet objectief is vast te stellen. Anders zou de schenkbelasting een willekeurige grondslag treffen. Uit art. 3, tweede lid, onderdeel a, VSW volgt dat dit geldt bij de gift van de hoofdgerechtigdheid van een goed, voor zover de schenker of een derde een vruchtgebruik voorbehoudt resp. verkrijgt dat recht geeft op vervreemding en vertering van het goed. Directe heffing van schenkbelasting kan evenmin plaatsvinden bij een gift van een vordering die pas opeisbaar is bij of na het overlijden van de schuldenaar (art. 3, tweede lid, onderdeel b, VSW). In deze gevallen is erfbelasting verschuldigd, als het vruchtgebruik eindigt ten gevolge van overlijden of de vordering vanwege het overlijden van de schuldenaar opeisbaar wordt.

Bij giften onder opschortende voorwaarde moet worden afgewacht of de voorwaarde wordt vervuld. Tot die tijd is sprake van een verkrijging die afhankelijk is van een toekomstige onzekere gebeurtenis én waarvan het genot nog niet voor de verkrijger is aangevangen (art. 3, tweede lid, onderdeel c, VSW). De verkrijging wordt dan dus nog niet in aanmerking genomen. Op het tijdstip dat de opschortende voorwaarde wordt vervuld, is alsnog sprake van een belaste verkrijging (art. 3, derde lid, VSW). Als de vervulling van de voorwaarde het gevolg is van het overlijden van de schenker (bijvoorbeeld bij een gift onder voorwaarde van overleving) of na dat overlijden plaatsvindt, is erfbelasting verschuldigd.<sup>559</sup>

Giften onder ontbindende voorwaarde zijn ook afhankelijk van een toekomstige onzekere gebeurtenis. Als bovendien onder tijdsbepaling is verkregen, heeft de begiftigde op het tijdstip van de verkrijging nog geen genot. De heffing verloopt dan hetzelfde als bij een gift onder opschortende voorwaarde (art. 3, tweede lid, onderdeel c, VSW). Het bestaande onderscheid tussen een verkrijging onder opschortende en een verkrijging onder ontbindende voorwaarde wordt daarmee opgeheven. Heffing vindt wel direct plaats als aan de begiftigde onder ontbindende voorwaarde ook direct het genot van de verkrijging toekomt. Bij de waardebepaling van de verkrijging wordt vervolgens rekening gehouden met de kans dat de voorwaarde in vervulling gaat. Als die kans niet naar een objectieve maatstaf bepaalbaar is, leidt art. 3, tweede lid, onderdeel d, VSW alsnog tot uitstel van heffing totdat een objectieve waardebepaling wel mogelijk is. Als de verkrijger onder ontbindende voorwaarde recht heeft op vervreemding en vertering van de goederen (zoals bij een tweetrapsschenking) wordt bij de waardering van de verkrijging geen rekening gehouden met de voorwaarde (art. 3, zesde lid, VSW).

Een herroepelijke gift kan worden gezien als een species van de gift onder ontbindende voorwaarde.<sup>560</sup> Omdat bij een dergelijke gift het genot voor de begiftigde direct aanvangt, is de uitzondering van art. 3, tweede lid, onderdeel c, VSW niet van toepassing. Toch is directe heffing niet op haar plaats. Omdat de schenker op ieder moment de gift kan herroepen, is waardering van de verkrijging naar een objectieve maatstaf niet mogelijk. Uitstel van heffing vindt plaats op basis van art. 3, tweede lid, onderdeel d, VSW, waarbij ieder voordeel dat onherroepelijk aan de begiftigde toekomt tot heffing leidt. Als bij het overlijden van de erflater geen herroeping heeft plaatsgevonden, wordt het geschonkene zelf belast.

Een gift vereist geen rechtstreekse vermogensverschuiving van de schenker aan de begiftigde. Ook de verkrijging uit een derdenbeding kan op grond van art. 1, eerste lid, onderdeel c, VSW worden belast. Om die reden bevat het voorstel

559. Ook als de verkrijging pas na het overlijden van de erflater in aanmerking wordt genomen, zijn de extra voorwaarden van art. 1, derde lid, VSW niet van toepassing, omdat die bepaling enkel ziet op een juridische verkrijging die na het overlijden plaatsvindt.

560. Overigens is het de vraag of een herroepelijke gift wel het beoogde effect sorteert. Zwolve betoogt dat een schenking onder het voorbehoud van het recht van herroeping in strijd is met art. 3:84, derde lid, BW, omdat hierdoor een goederenrechtelijke bevoegdheid wordt gecreëerd die ons recht niet meer kent: W.J. Zwolve, 'Géén naasting bij schenking', *WPNR* (2015) 7050.

geen aparte bepaling met betrekking tot verkrijgingen uit een overeenkomst van levensverzekering of derdenbeding. Van een derdenbeding is sprake als een overeenkomst voor een derde het recht schept een prestatie van een van de partijen te vorderen of op andere wijze een beroep op de overeenkomst te doen, indien de overeenkomst een beding van die strekking inhoudt en de derde dit beding aanvaardt (art. 6:253 BW). Voor heffing ter zake van de verkrijging uit een derdenbeding is met name van belang in hoeverre de verkrijging toerekenbaar is aan een onttrekking aan het vermogen van de erflater.

#### 4.2.4 Natuurlijke verbintenissen

De volgende categorie van verkrijgingen die buiten de zakelijke sfeer plaatsvindt, is de verkrijging krachtens de voldoening aan een natuurlijke verbintenis. Van een natuurlijke verbintenis (art. 6:3 BW) is allereerst sprake wanneer de wet of een rechtshandeling aan een verbintenis de afdwingbaarheid onthoudt. Daarnaast doet een natuurlijke verbintenis zich voor wanneer iemand jegens een ander een dringende morele verplichting heeft van zodanige aard dat naleving daarvan, ofschoon rechtens niet afdwingbaar, naar maatschappelijke opvattingen als voldoening van een aan die ander toekomende prestatie moet worden aangemerkt.

Ervan uitgaande dat het ter zake van de voldoening overgedragen vermogen zijn oorsprong vindt in het vermogen van de schuldenaar, rijst de vraag welke belasting in het geding is. De voldoening aan een natuurlijke verbintenis wordt namelijk ook voor de schenkbelasting als belastbaar feit aangemerkt (art. 2, tweede lid, VSW). Net als bij een gift dient hierbij het successierechtelijke verkrijgingsbegrip van art. 3 VSW tot uitgangspunt. Hetgeen in par. 4.2.3 is uitgewerkt ten aanzien van de afbakening tussen schenk- en erfbelasting is dan ook van overeenkomstige toepassing. Het enige verschil is dat voor heffing van erfbelasting op grond van art. 1, eerste lid, onderdeel d, VSW in plaats van een bevoordelingsbedoeling is vereist dat een van de in art. 6:3 genoemde situaties aan de orde is.

Overigens is de voldoening aan een natuurlijke verbintenis voor de heffing van schenkbelasting vrijgesteld (art. 33, onder 12°, eerste volzin, SW 1956). Voor de erfbelasting geldt een dergelijke vrijstelling niet. Wel zijn de algemene vrijstellingen mede ingegeven door de verzorgingsgedachte (zie par. 3.6.3).<sup>561</sup>

#### 4.2.5 Afgezonderd particulier vermogen

De huidige Successiewet 1956 sluit aan bij de wijze waarop in de inkomstenbelasting afgezonderd particulier vermogen (APV) in de heffing wordt betrokken. Omdat het de reikwijdte van dit onderzoek verre te buiten gaat om dit APV-regime te evalueren, ga ik voor de formulering van het belastbare feit ook uit van de fiscale behandeling van APV's in de inkomstenbelasting. Omdat de

561. Zie voor een voorstel om de vrijstellingen van de erf- en schenkbelasting op dit punt te stroomlijnen: W.R. Kooiman, 'De hoeksteen van Hoofdstuk III SW 1956', *NTFR-B* 2014/40.

voordelen uit een particulier doelvermogen doorgaans niet tegen een zakelijke tegenprestatie worden verkregen, is dit type verkrijgingen apart benoemd in art. 1, eerste lid, onderdeel e, VSW. Indien ten gevolge van het overlijden van de erflater goederen van een APV worden verkregen, is deze verkrijging in beginsel belast. Een complicatie is dat de goederen niet afkomstig zijn uit het vermogen van de erflater, maar uit het APV zelf. Om te voorkomen dat daardoor nooit aan de onttrekkingseis kan worden voldaan, is op basis van art. 1, tweede lid, VSW tevens sprake van een onttrekking als het APV tot het overlijden aan de erflater is toegerekend of zou zijn toegerekend, indien niet aan de reële heffingstoets was voldaan.

Het is denkbaar dat de begunstigde van een door de erflater ingesteld APV niet direct ten gevolge van het overlijden een rechtens afdwingbaar recht tegenover het APV verkrijgt. Indien de verkrijging pas op een later moment tot stand komt, wordt in beginsel nog wel voldaan aan de onttrekkingseis van art. 1, tweede lid, VSW. Uiteraard is het bedrag dat bij wijze van fictie onttrokken kan zijn aan het vermogen van de erflater wel gemaximeerd op de bezittingen en schulden die voor het overlijden aan de erflater werden toegerekend. Voor zover de verkrijging meer omvat, kan de verkrijging niet volledig worden herleid tot een vermogensafname bij de erflater. Voor dat deel kan dan geen erfbelasting worden geheven.

Daarnaast geldt bij een verkrijging na het overlijden de extra voorwaarde van art. 1, derde lid, VSW. De verkrijging moet het gevolg zijn van de uitoefening van een wilsrecht dat op overlijdensdatum reeds bestond dan wel voortvloeide uit een uiterste wilsbeschikking van de erflater. Concreet gaat het erom dat de bevoegdheid om aan de begunstigde een uitkering uit het APV te doen op overlijdensdatum reeds bestond of door instelling van het APV bij uiterste wilsbeschikking werd gecreëerd. Als een dergelijk verband met de overlijdensdatum ontbreekt, brengt het tijdstipkarakter met zich dat geen erfbelasting kan worden geheven. Wel is dan heffing van schenkbelasting mogelijk op grond van de fictie van art. 17 SW 1956.

#### 4.2.6 Overige verkrijgingen

Ten slotte is in art. 1, eerste lid, onderdeel f, VSW een restcategorie opgenomen. Het gaat om verkrijgingen waar geen zakelijke tegenprestatie tegenover staat. Zoals in par. 3.5.6 is toegelicht, wordt hiermee voorkomen dat verkrijgingen die niet de gedaante hebben van voornoemde civielrechtelijke verschijningsvormen onbelast blijven. Aan deze bepaling wordt enkel toegekomen, als een verkrijging niet onder een eerdere categorie valt. Een legaat tegen inbreng valt dus onder de heffing van erfbelasting, ongeacht of de legataris een zakelijke inbrengverplichting heeft.<sup>562</sup> Zonder uitpuittend te willen zijn, geef ik hierna twee voorbeelden van verkrijgingen die in het vangnet van onderdeel f kunnen belanden.

562. Uiteraard kan dat wel van invloed zijn op de heffingsgrondslag. Per saldo zal bij een zakelijke tegenprestatie die grondslag nihil bedragen (zie art. 1, vierde lid, VSW).

Allereerst kan worden gedacht aan een kansovereenkomst met gelijke kansen. Als partijen elkaar in staat stellen om bij overlijden een vermogensbestanddeel over te nemen tegen een lagere tegenprestatie dan de werkelijke waarde, rijst de vraag of erfbelasting kan worden geheven. Getwist kan worden of een dergelijk beding uit twee voorwaardelijke materiële schenkingen bestaat dan wel kwalificeert als een overeenkomst onder bezwarende titel<sup>563</sup>, zodat geen gift kan worden geconstateerd. In het erfrecht wordt het voordeel uit een kansovereenkomst aangemerkt als een quasi-legaat, tenzij sprake is van een redelijke tegenprestatie (art. 4:126, tweede lid, onderdeel a, BW). Wederkerigheid van het beding wordt niet als tegenprestatie aangemerkt. Kennelijk gaat de wetgever ervan uit dat in het aangaan van de kansovereenkomst, ondanks wederkerigheid, de bedoeling verborgen kan liggen om elkaar te bevoordelen. Bij een dergelijk onzakelijk element biedt onderdeel f een mogelijkheid tot heffing. Het criterium is of tegenover de verkrijging uit de kansovereenkomst een zakelijke tegenprestatie staat. Getoetst moet derhalve worden of een onafhankelijke derde met eenzelfde tegenprestatie genoeg zou hebben genomen.

Een niet onbelangrijke groep verkrijgingen die onder de restcategorie van onderdeel f kan vallen, betreft rechtsfiguren naar buitenlands recht die een onzakelijke bevoordeling tot gevolg hebben. Zo is in de Ierse erfbelasting een voorziening getroffen voor een 'joint tenancy'. Deze Angelsaksische rechtsfiguur is enigszins vergelijkbaar met een gemeenschap in de zin van titel 7 van boek 3 BW. Een belangrijk verschil is dat bij het overlijden van een van de joint tenants het aandeel van de overledene aanwast bij de overlevende joint tenants. Deze aanwas is uiteraard niet het gevolg van een handeling van de erflater noch vloeit zij voort uit het wettelijk erfrecht, waardoor heffing volgens de hoofdregel van het belastbare feit niet mogelijk is.<sup>564</sup> Daarom is in Ierland een aparte fictiebepaling opgenomen op grond waarvan de overlevende joint tenants worden geacht het aandeel van de erflater als erfenis te hebben gekregen.<sup>565</sup> Als een in Nederland woonachtige erflater een aandeel heeft in een joint tenancy kan de aanwas bij de verkrijgers niet worden belast op basis van de onderdelen a tot en met e van art. 1, eerste lid, VSW. Net als bij een verkrijging krachtens een kansovereenkomst kan onderdeel f wel uitkomst bieden, onder de voorwaarde dat tegenover de verkrijging geen zakelijke tegenprestatie staat. Andere buitenlandse rechtsfiguren kunnen op overeenkomstige wijze onder de vangnetbepaling worden belast.

#### 4.3 WIJZIGINGEN TEN OPZICHTE VAN HET POSITIEVE RECHT

##### 4.3.1 Art. 1 SW 1956

Het beperkte juridische uitgangspunt van art. 1, eerste lid, onder 1<sup>o</sup>, SW 1956 is een belangrijke oorzaak voor het gebrekkige functioneren van het belastbare

563. Zie voor een overzicht van de civielrechtelijke literatuur op dit punt: J.W. Zwemmer, *Fiscale aspecten van optierechten en verblijfsbedingen*, Deventer: Kluwer 1999, blz. 79.

564. Zie par. 3.5.5 voor een nadere beschouwing over het belastbare feit van de Ierse erfbelasting.

565. Section 14, par. 1, Capital Acquisitions Tax Act, Wet van 31 maart 1976, Number 8 of 1976.

feit van de erfbelasting. Uit hoofdstuk 2 blijkt namelijk dat de titel waaronder vermogen is verkregen naar de bedoeling van de wetgever geen relevant kenmerk is voor de heffing van erfbelasting. In art. 1, eerste lid, VSW wordt het uitgangspunt van het belastbare feit dan ook verruimd. De verkrijging krachtens erfrecht wordt nog steeds expliciet genoemd (onderdeel a), maar is aangevuld met andere wijzen van verkrijging.

De toepassing van art. 1 en art. 3 VSW op verkrijgingen krachtens erfrecht is in par. 4.2.1 in kaart gebracht. Daar is uiteengezet dat de nieuwe regeling aansluit bij de bedoeling van de wetgever. Als gevolg daarvan zijn juridische onderscheidingen niet langer relevant voor de belastingheffing. Daarnaast wordt de wettelijke systematiek expliciet in de wet vastgelegd. Dit hoeft niet langer te worden afgeleid uit art. 45, derde lid, en art. 53, eerste lid, SW 1956. De belastbaarheid van verkrijgingen na het overlijden wordt getoetst aan de wilsrechtenregeling van art. 1, derde lid, VSW. Wat betreft het tijdstip van heffing bevatten art. 3, tweede en derde lid, VSW duidelijke regels. Wel blijven bepalingen nodig om het ook formeel mogelijk te maken op een later tijdstip te heffen en reeds geheven belasting te herzien. Met de vastlegging van de heffingssystematiek worden de in par. 1.2.2 beschreven discussiepunten uit de literatuur ondervangen.

Art. 1, tweede lid, SW 1956 belast de verkrijging van publiekrechtelijke aanspraken bij of na het overlijden van de erflater, indien die verkrijging rechtstreeks verband houdt met de omstandigheid dat de erflater dergelijke aanspraken bezat. Deze bepaling kan in mijn voorstel vervallen. Indien de verkrijging toerekenbaar is aan de onttrekking van de vergunning of aanspraak aan het vermogen van de erflater, kan mogelijk op grond van art. 1, eerste lid, onderdeel f, VSW worden geheven. Daarvoor is wel vereist dat de erfgenamen geen zakelijke tegenprestatie hoeven te voldoen voor overschrijving van de vergunning of toekenning van de aanspraak. Als de vergunning of aanspraak wordt toegekend binnen zakelijke verhoudingen, worden eventuele voordelen uit de vergunning al met inkomstenbelasting belast. Voordeel van de nieuwe benadering is dat de specifieke eis van een 'rechtstreeks verband' wordt vervangen door de algemene onttrekkingseis die ook bij andere verkrijgingen wordt gesteld.

De gevolgen voor art. 1, derde en vierde lid, SW 1956 bespreek ik in par. 4.3.5. Art. 1, vijfde en zesde lid, SW 1956 kunnen vervallen. De verkrijging krachtens de uitoefening van een wilsrecht als bedoeld in art. 4:19 tot en met art. 4:22 BW of een vergelijkbaar testamentair wilsrecht kwalificeert als een verkrijging krachtens erfrecht na het overlijden van de erflater. Aan de in art. 1, eerste lid, VSW gestelde onttrekkingseis is echter niet voldaan. De goederen die het kind verkrijgt ter aflossing van de overbedelingsschuld zijn immers niet afkomstig uit het vermogen of de nalatenschap van de erflater, maar uit het vermogen van de langstlevende ouder of stiefouder. Dat geen bijzondere regeling voor wettelijke wilsrechten meer nodig is, leidt tot vereenvoudiging van de wettelijke regeling.



#### 4.3.2 Art. 6 SW 1956

Een analyse van art. 6 SW 1956 spitst zich toe op de vraag of de afstand van de huwelijksgemeenschap door de erfgenamen een relevante gebeurtenis is voor de heffing van erfbelasting. Onder het VSW wordt die vraag ontkennend beantwoord. De erfgenamen worden belast voor de verkrijging krachtens erfrecht van het aandeel in de huwelijksgemeenschap. Dit volgt uit de hoofdregel van art. 1, eerste lid, onderdeel a, VSW. Vervolgens heeft afstand van de huwelijksgemeenschap geen heffingsgevolgen. Het recht op afstand ontstaat op overlijdensdatum als gevolg van de ontbinding van de huwelijksgemeenschap en niet op grond van een uiterste wilsbeschikking van de erflater. Art. 1, derde lid, VSW voorziet dan niet in een mogelijkheid tot herziening van de heffing.

In het licht van de bedoeling van de wetgever is dat een logische uitkomst. Los van de vraag hoe de heffing onder de huidige wet verloopt, beschikken de erfgenamen door de afstand over vermogen dat hun reeds toekomt. Of dit gebeurt op grond van een wettelijke bevoegdheid dan wel op andere wijze, is voor de heffing van erfbelasting niet relevant. Daarvoor telt het tijdstip van overlijden, waarbij het verkrijgingsperspectief meebrengt dat mutaties die voortvloeien uit handelingen van de erflater nog worden meegenomen. Als een wijziging in de verkrijging door de erfgenaam zelf is geïnitieerd kan dat enkel voor de inkomstenbelasting van belang zijn. Door verduidelijking van deze fiscale behandeling wordt tevens de discussie beslecht over zin en onzin van art. 6 SW 1956 (zie par. 1.2.4).

#### 4.3.3 Art. 7 SW 1956

Art. 7 SW 1956 is onder vigeur van de huidige wet van belang om het belastbare bedrag te bepalen bij toepassing van verschillende fictiebepalingen. Wat voorafgaand aan de fictieve verkrijging is opgeofferd, kan in mindering komen op het te belasten voordeel. Dit aftrekrecht is nodig om ondanks het uiteenlopen van de juridische en de fiscale verkrijging toch de nettover verkrijging te belasten. Onder de nieuwe regeling geldt de juridische verkrijging steeds als uitgangspunt, zodat kan worden volstaan met één aftrekrecht in art. 1, vierde lid, VSW. Alle schulden en lasten die zijn aangegaan om de goederen te verkrijgen, zijn aftrekbaar. Het voordeel van de nieuwe regeling is dat het aftrekbare bedrag niet langer forfaitair hoeft te worden berekend, zodat in alle gevallen de werkelijke draagkrachtvermeerdering wordt belast.

#### 4.3.4 Art. 8 SW 1956

Art. 8 SW 1956 is een bewijsregeling gericht tegen frauduleuze praktijken. Het voorgestelde belastbare feit geeft alleen aan welke verkrijgingen belast moeten worden. Door aan te sluiten bij de bedoeling van de wetgever wordt belastingontwijking tegengegaan. Daarbij worden transacties binnen niet-zakelijke verhoudingen met een vergrootglas bekeken door de vangnetbepaling van art. 1, eerste lid, onderdeel f, VSW. De wettekst biedt echter geen bewijsrechtelijke handvatten om belastingfraude te ontmoedigen. Mocht de wetgever dat wel

wenselijk achten, dan kan een bewijsregeling à la het huidige art. 8 SW 1956 worden overwogen. Daarin kunnen ook de gevallen worden geregeld waarin de andere fictiebepalingen als belangrijkste functie de bewijspositie van de fiscus versterken.

#### 4.3.5 Art. 9 SW 1956

Art. 9 SW 1956 mitigeert de voor de schatkist nadelige consequenties van het juridische verkrijgingsbegrip. Het uitgangspunt van de huidige wet brengt mee dat de verkrijging krachtens erfrecht van een niet-opeisbare vordering direct wordt belast tegen de forfaitair bepaalde waarde. Latere voordelen op die vordering, in de vorm van bijgeschreven rente, worden voor de erfbelasting niet meer belast. Als die voordelen de norm van 6%-rente overschrijden, leidt art. 9 SW 1956 echter tot heffing.

Onder de nieuwe regeling wordt het juridische uitgangspunt verder losgelaten. De verkrijging van een vordering die opeisbaar is bij of na het overlijden van de schuldenaar wordt pas in aanmerking genomen als de vordering opeisbaar wordt of wordt afgelost (art. 3, tweede lid, onderdeel b, jo. derde lid, VSW). Op dat tijdstip wordt de vordering voor de waarde in het economische verkeer, dus inclusief bijgeschreven rente, in de heffing betrokken. Als de schuldenaar tijdens leven rente betaalt, is in zoverre de uitzondering niet meer van toepassing, zodat die rente wordt belast op basis van art. 3, derde lid, VSW. Als de schuldenaar op voorhand gehouden is om jaarlijks rente te betalen, wordt de verkrijging gesplitst. De hoofdsom valt onder de uitzondering van art. 3, tweede lid, VSW. Het recht op jaarlijkse rentebetaling wordt direct voor de waarde in het economische verkeer belast.

Doordat de meestvoorkomende schuldverhoudingen de facto worden gedefiscaliseerd, kunnen art. 1, derde en vierde lid, SW 1956 ook worden geschrapt. Die bepalingen geven regels met betrekking tot de vaststelling van een rentevergoeding op vorderingen en schulden die zijn ontstaan krachtens erfrecht. Dergelijke vorderingen worden op basis van het voorstel alleen direct in de heffing betrokken als zij eerder opeisbaar zijn dan het overlijden van de schuldenaar.<sup>566</sup> In dat geval wordt bij de waardering uitgegaan van de testamentaire rente. Met een latere wijziging van de rente wordt alleen rekening gehouden als die is gebaseerd op een testamentaire bevoegdheid tot eenzijdige vaststelling van de rente (art. 1, derde lid, VSW). Op de uitkomst van een renteovereenkomst wordt geen acht geslagen. Een waardeverschuiving die daaruit volgt, kan wel worden belast met schenkbelasting.

De nieuwe systematiek voorkomt de bekritiseerde uitholling van de nalatenschap van de langstlevende echtgenoot (zie par. 1.2.6). Bij de verkrijger wordt het werkelijke voordeel belast. Ook het heffingslek dat voortvloeit uit de gebrekkige samenhang tussen art. 1, derde lid, en art. 9, tweede lid, SW 1956 is hiermee

566. Tenzij de eerdere opeisbaarheid alleen geldt bij het intreden van een toekomstige onzekere gebeurtenis (zie art. 3, tweede lid, onderdeel b, VSW en de toelichting in par. 4.2.1.2).

verleden tijd. Verder is het niet langer relevant of een rentevaststelling binnen of buiten de aangiftetermijn geschiedt.

#### 4.3.6 Art. 10 SW 1956

Art. 10 SW 1956 beoogt in de eerste plaats een verkapte bevoordeling door omzetting van eigendomsrechten in genotsrechten op forfaitaire wijze in de heffing te betrekken. Oorspronkelijk was de bedoeling van de fictiebepaling om uitholling van de nalatenschap van de erflater tegen te gaan. Na invoering van de schenkbelasting in 1917 kon afname van het te vererven vermogen echter niet zonder meer onbelast plaatsvinden. Indien de omzetting tegen een zakelijke overdrachtprijs geschiedt dan wel voor de werkelijke waarde met schenkbelasting wordt belast, is voor heffing geen reden.<sup>567</sup> Als de erflater conform zijn statistische levensverwachting overlijdt, is de nalatenschap noch verkleind noch vergroot. Hierin schuilt direct het eerste probleem dat aan art. 10 SW 1956 ten grondslag ligt. Door de forfaitaire waardering van vruchtgebruik is het, hoewel systematisch onmogelijk, praktisch wel degelijk mogelijk om fiscaal voordeel te behalen met een vruchtgebruiktransactie.

Met het voorstel wordt in de eerste plaats dit waarderingsprobleem opgelost. Als een erflater tijdens leven vermogen overdraagt onder voorbehoud van een vruchtgebruik, zijn de heffingsgevolgen afhankelijk van de aard van dit vruchtgebruik. Als de erflater hierdoor recht behoudt op vervreemding en vertering van het goed, wordt fiscaal nog geen verkrijging in aanmerking genomen (art. 3, tweede lid, onderdeel a, VSW). Als bij het overlijden van de erflater het vruchtgebruik eindigt, wordt de verkrijger alsnog belast (mits aan de overige voorwaarden is voldaan) voor de waarde op dat tijdstip. Als het voorbehouden vruchtgebruik niet onder deze uitzondering valt, wordt de transactie direct in de heffing van schenkbelasting betrokken, tenzij de overdracht geschiedt tegen een zakelijke tegenprestatie. Daarbij geldt dat door de waardering naar werkelijke waarde het niet langer een sinecure is om door middel van een vruchtgebruikstructuur een ander heimelijk te bevoordelen.

In de tweede plaats heeft art. 10 SW 1956 een functie om testamentaire constructies tegen te gaan waarbij de nalatenschap wordt uitgehold. Voor dit deel is art. 10 SW 1956 echter zeer juridisch ingestoken, zoals de voorbeelden van par. 1.2.7 al deden blijken. Op dat punt biedt het nieuwe systeem dan ook een duidelijke verbetering. Blote verwachtingen in de vorm van een niet-opeisbare vordering of aan een verzorgingsvruchtgebruik onderworpen hoofdgerechtigdheid kunnen nog geen effect op de heffing hebben. Hierdoor is het economische resultaat leidend, zoals de uitwerkingen in par. 4.2.1 rijkelijk illustreren.

<sup>567</sup>. Vgl. N. Idsinga, 'Herbezinning op art. 10 Successiewet 1956', *NtFR-B* 2011/11.

De fiscale behandeling van een vruchtgebruikstructuur, zoals het zogenoemde ‘turbotestament’,<sup>568</sup> hangt dan ook af van de rechten die aan het vruchtgebruik zijn verbonden. Als de vruchtgebruiker het bezwaarde vermogen kan verteren en vervreemden, wordt de verkrijging van de blote eigendom nog niet in aanmerking genomen, maar wordt de volledige waarde bij de vruchtgebruiker belast. Bij het einde van het vruchtgebruik wordt het vermogen bij de eigenaar in de heffing betrokken en is er dus geen onbelaste vrijval. Uiteraard kan dit weer nieuwe constructies oproepen waarbij de rechten van het vruchtgebruik worden ingeperkt, zodat de regeling van art. 3, tweede lid, onderdeel a, VSW niet van toepassing is. Als de blote eigendom daardoor naar objectieve maatstaven kan worden gewaardeerd, is er geen reden om heffing uit te stellen. Weliswaar wordt er dan over het volledige vermogen slechts één keer geheven, maar vanuit het verkrijgingskarakter van de erfbelasting is dat niet bezwaarlijk. Als voor een tussenvariant wordt gekozen, waarbij de vruchtgebruiker bijvoorbeeld wel het recht van vertering heeft maar geen recht van vervreemding, kan de vangnetbepaling van art. 3, tweede lid, onderdeel d, VSW uitkomst bieden. De heffing over de (blote) eigendom wordt dan alsnog uitgesteld tot het einde van het vruchtgebruik. Het vruchtgebruik wordt belast tegen de waarde in het economische verkeer.

Naast deze economische benadering, waarmee tevens tegemoet wordt gekomen aan de kritiek uit de literatuur, biedt het nieuwe systeem nog andere voordelen. Door afschaffing van de zeer complexe regeling van art. 10 SW 1956 is het eenvoudiger om te beoordelen of tijdens het leven van de erflater ‘besmette’ transacties hebben plaatsgevonden. Een ander voordeel kan zijn dat vruchtgebruikconstructies niet langer worden gebruikt voor fiscaal gewin, maar worden toegepast in situaties waarvoor de rechtsfiguur vruchtgebruik bedoeld is. Ten slotte leidt de door mij voorgestane heffing ter zake van blote eigendom tot een billijk resultaat. Reeds in 1878 werd over het in 1869 ingevoerde stelsel geklaagd dat het somtijds aanleiding gaf tot een met confiscatie gelijkstaande belasting van de blote eigendom.<sup>569</sup> Dit is heden ten dage beslist niet anders. De forfaitaire waarderingstabellen die hier debet aan zijn, worden in het VSW geschrapt.

#### 4.3.7 Art. 11 SW 1956

Art. 11 SW 1956 ziet op verkrijgingen die juridisch reeds tijdens leven tot stand zijn gekomen, maar feitelijk pas werking hebben bij overlijden. In het algemeen is het terecht dat een dergelijke verkrijging wordt gelijkgesteld met een verkrijging ten gevolge van overlijden. De concretisering daarvan door art. 11, tweede en derde lid, SW 1956 strookt echter niet in alle gevallen met de uitgangspunten van het belastbare feit. Zo leidt toepassing van deze bepalingen tot juridische onderscheidingen (zie par. 1.2.8) die in het licht van de in hoofdstuk 2 uiteenge-

568. Bij een turbotestament krijgt de langstlevende echtgenoot het vruchtgebruik van de nalatenschap gelegateerd onder de last zijn eigen vermogen onder voorbehoud van een vruchtgebruik aan de kinderen over te dragen. In HR 19 juni 2009, nr. 08/01165, BNB 2009/224, werd geoordeeld dat in zo'n situatie art. 10 SW 1956 van toepassing is op het vermogen van de langstlevende dat de kinderen hebben verkregen.

569. *Kamerstukken II 1878/78*, 126, nr. 4, blz. 9.

zette bedoeling van de wetgever ongewenst zijn. Bovendien wordt het onderscheid tussen zakelijke en onzakelijke voordelen bepaald op basis van een discutabele verwantschapsreis.

Onder het VSW geldt voor al deze gevallen dezelfde systematiek. Als de juridische verkrijging tijdens leven tot stand komt onder zakelijke voorwaarden kan heffing nooit aan de orde zijn. Een eventueel voordeel dat voortvloeit uit een kanselement wordt, al dan niet forfaitair, belast met inkomstenbelasting. Bij een onzakelijke bevoordeling is in beginsel schenkbelasting verschuldigd, tenzij de juridische verkrijging nog niet in aanmerking wordt genomen. Dat gebeurt bij een bevoordeling onder opschortende voorwaarde, maar ook bij een verkrijging waaraan zowel een ontbindende voorwaarde als een tijdsbepaling is verbonden (art. 3, tweede lid, onderdeel c, VSW). Deze regeling leidt tot stroomlijning van het belastbare feit, waar de verschillende fictiebepalingen nu vaak overlap vertonen. Bovendien gaan voor elke verkrijging dezelfde voorwaarden voor heffing gelden en verdwijnt de juridische invalshoek die thans in art. 11 SW 1956 wordt gehanteerd.

Het voorgaande heeft onder andere effect voor de koop waarbij levering pas plaatsvindt bij overlijden van de verkoper (thans geregeld in art. 11, tweede lid, tweede volzin, SW 1956). Mocht in een dergelijke koopovereenkomst een gift schuilgaan, vanwege de verwachte waardestijging van de verkochte zaak, is schenkbelasting verschuldigd. Voor heffing van erfbelasting is geen reden, omdat de verkrijging onvoorwaardelijk is en daardoor op het tijdstip van de koop ook direct kan worden gewaardeerd.

Art. 11, vierde lid, SW 1956 tracht in vrij specifieke situaties een verkrijging krachtens huwelijkvermogensrecht toch onder de heffing van erfbelasting te scharen. Art. 1, eerste lid, onderdeel b, VSW voorziet in een algemene basis om verkrijgingen krachtens huwelijkvermogensrecht te belasten. Daarbij gelden uiteraard wel aanvullende voorwaarden (zie verder par. 4.2.2). Met name de onttrekkingseis zal het aantal belaste verkrijgingen sterk beperken. Op basis van het VSW wordt geheven als meer wordt verkregen dan waarop direct voorafgaande aan het overlijden recht bestond. Omdat bij een van de wettelijke regeling afwijkende verkrijging zich veelal zo'n onttrekking voordoet, zijn ook de meeste van de door art. 11, vierde lid, SW 1956 bestreken situaties belast. Ook deze fictiebepaling wordt zodoende ingepast in de algemene formulering van het belastbare feit.

#### 4.3.8 Art. 12 SW 1956

In art. 12, eerste lid, SW 1956 kan een tweetal ficties worden onderscheiden. In de eerste volzin is een 180-dagentermijn opgenomen waarbinnen schenkingen worden samengeteld voor de heffing van erfbelasting. In par. 3.4.3.2 is uiteengezet dat het niet nodig is om een dergelijke termijn voor de heffing van erfbelasting te handhaven. Dat belastingplichtigen de jaarvrijstellingen en tariefprogressie benutten voor fiscaal voordeel kan beter worden tegengegaan door de eenjaarstermijn van art. 27 SW 1956 te verruimen. Het heeft de voorkeur

daarbij uit te gaan van een levenslange termijn. Ook de hoogte van de vrijstellingen en lengte van de tariefschijven kan daaraan worden aangepast.

De tweede volzin bevat de fictie dat de erfbelasting ook betrekking heeft op schenkingen die na het overlijden van de erflater tot stand zijn gekomen. Omdat dergelijke schenkingen niet tijdens het leven van de erflater zijn voltooid, is het terecht om erfbelasting te heffen. In de nieuwe regeling is dit enerzijds vormgegeven in art. 1, derde lid, VSW voor een aanbod tot schenking waarvan de aanvaarding op overlijdensdatum nog niet heeft plaatsvinden. Anderzijds geldt art. 3, derde lid, tweede volzin, VSW voor schenkingen waarvan de juridische verkrijging reeds tijdens het leven van de erflater heeft plaatsgehad, maar de verkrijging pas na het overlijden in aanmerking wordt genomen.

De nieuwe benadering leidt tot een objectiever onderscheid tussen erfbelasting en schenkbelasting. De wetgever heeft zelf reeds aangegeven dat de keuze voor een samenteltermijn naar zijn aard min of meer willekeurig is.<sup>570</sup> Zo'n discutabele termijn wordt nu vermeden, zonder dat de deur voor belastingbesparing wordt opengezet.

#### 4.3.9 Art. 13 SW 1956

De heffing van erfbelasting bij de verkrijging uit een levensverzekering of ander derdenbeding was een van de wijzigingen die in 1917 uiting gaf aan de keuze voor een economische benadering. Het was begrijpelijk dat de wetgever daarbij de keuze maakte om de rechtsfiguur van de levensverzekering expliciet te benoemen. Het op het erfrecht geënte uitgangspunt van het belastbare feit bleef immers bestaan. Met de verruiming van dat uitgangspunt bestaat er echter geen reden meer om de verkrijging krachtens levensverzekering apart te noemen. Ook in de situatie dat niet rechtstreeks, maar via een ander een voordeel van de erflater wordt verkregen, moet aan dezelfde voorwaarden voor heffing worden getoetst.

Het voorgaande brengt mee dat de bevoordeling uit een derdenbeding doorgaans zal worden belast als verkrijging krachtens een gift (art. 1, eerste lid, onderdeel c, VSW). De nieuwe systematiek heeft als voordeel dat elke verkrijging langs dezelfde voorwaarden wordt getoetst en niet meer relevant is of een voordeel direct of indirect aan de verkrijger toevloeit. Omdat de onttrekkingseis van art. 13, eerste lid, SW 1956 wordt overgenomen als algemene voorwaarde voor heffing, blijven de heffingsgevolgen grotendeels ongewijzigd. De samenloop tussen art. 13 SW 1956 en een ander onderdeel van het belastbare feit kan zich niet meer voordoen. Daarom zijn de beperkingen die met het oog daarop waren opgenomen in art. 1, zevende lid, en art. 13, eerste lid, SW 1956 geschrapt.

De in art. 13, tweede lid, SW 1956 geregelde uitbreiding van de onttrekkingseis wordt niet overgenomen. Ook hier geldt dat bij zakelijk handelende partijen voor heffing van erfbelasting geen plaats is. Als in het aangaan van de levensver-

570. *Kamerstukken II 1896/97*, 15, nr. 1, blz. 2.

zekeringsovereenkomst wel een bevoordeling schuilt, kan heffing plaatsvinden op grond van art. 1, eerste lid, onderdeel c, SW 1956. Als onduidelijkheid bestaat over de kwalificatie als gift creëert art. 1, eerste lid, onderdeel f, SW 1956 een heffingsrecht voor het geval dat een zakelijke tegenprestatie ontbreekt.

#### 4.3.10 Art. 13a SW 1956

Ook art. 13a SW 1956 is een fictiebepaling die in wezen verborgen bevoordelingen tracht bloot te leggen. Hoewel het lijkt alsof de houder van de aandelen bij het overlijden van de erflater altijd een voordeel toucheert, is dat geenszins het geval. Ook hier betreft het een kansovereenkomst. Alleen als de erflater eerder overlijdt dan de levensverwachting waarvan op het tijdstip van overdracht is uitgegaan, is de verkrijger als gevolg van de transactie verrijkt. In de literatuur wordt dan ook betoogd de toepassing van art. 13a SW 1956 tot die situaties te beperken (zie par. 1.2.11). Bij een zakelijke overdracht is echter zelfs in die gevallen heffing niet overeenkomstig doel en strekking van het belastbare feit (zie par. 3.5.3).

Daarom kent het VSW geen speciale regeling voor waardeinstijgingen in de vennootschapssfeer. Bij de heffing ter zake van dit soort transacties geldt als uitgangspunt dat in de vennootschappelijke sfeer zakelijk wordt gehandeld. Onzakelijke elementen worden fiscaal als verkapte uitdeling aangemerkt, waarna in de privésfeer mogelijk schenkbelasting is verschuldigd en vervolgens bij de verkrijger een informele kapitaalstorting wordt geconstateerd. Een onzakelijke aandelenoverdracht kan dus direct tot heffing leiden. Voor zover van een onzakelijke bevoordeling geen sprake is, wordt de draagkrachtvermeerdering als gevolg van de vrijval van een pensioen- of lijfrenteverplichting bij de verkrijger belast met de gecombineerde heffing van vennootschaps- en inkomstenbelasting. Voor het tegengaan van overdrachten waarvan het onzakelijke karakter lastig te verifiëren is, kunnen eventueel wel nadere voorzieningen worden getroffen, hoewel bij een aandelentransactie de controleerbaarheid niet in het geding lijkt.

#### 4.3.11 Art. 16 SW 1956

Art. 16 SW 1956 zoekt voor de heffing van erfbelasting direct aansluiting bij de APV-regeling in de inkomstenbelasting. Als gevolg daarvan worden erfgenamen voor het APV-vermogen belast, ongeacht of en in hoeverre zij werkelijk voordeel uit dit vermogen (zullen) verkrijgen. Voor deze benadering bestaat geen goede reden. De erfbelasting is een tijdstipbelasting die aansluit bij de verrijking van de verkrijger, zodat er (anders dan voor de inkomstenbelasting) geen heffingslek ontstaat als zwevend vermogen (nog) niet wordt belast. De blote verwachting dat in de toekomst een uitkering uit het APV wordt ontvangen, is onvoldoende als aanknopingspunt voor heffing. De fictie van art. 16, eerste lid, SW 1956 fungeert daarom eerder als een strafheffing vanwege het gebruik van een APV dan als een evenwichtig bestanddeel van het belastbare feit.

Onder het VSW worden de ficties van art. 16 SW 1956 dan ook vervangen door art. 1, eerste lid, onderdeel e, jo. tweede lid, VSW. Dit betekent dat de erfgenamen niet worden belast voor het APV-vermogen, zolang zij hieruit geen verkrijging hebben ontvangen. Alleen de verkrijging van een in rechte vorderbare aanspraak op een APV ten gevolge van het overlijden van de erflater leidt direct tot heffing. Dat is onder de huidige wet ook al het geval op grond van art. 16, tweede lid, SW 1956. In andere gevallen komt heffing van erfbelasting slechts aan de orde, als een latere verkrijging uit het APV ook het gevolg is van de uitoefening van een wilsrecht dat op overlijdensdatum bestond (zie ook par. 4.2.5).

De in de literatuur gesignaleerde overkill (zie par. 1.2.12) wordt met de nieuwe regeling weggenomen. Heffing vindt alleen plaats bij een echte verkrijging uit het APV. Voor de heffing van schenk- en erfbelasting wordt de verkrijging uit een APV dan ook niet nadeliger behandeld dan andere verkrijgingen. Dat is in overeenstemming met het uitgangspunt van de wetgever dat niet de juridische vormgeving (al dan niet vermogensoverdracht middels een APV), maar het economische resultaat beslissend is.

#### 4.3.12 Art. 21 SW 1956

De in art. 21 SW 1956 neergelegde regels rondom de bepaling van het belastbaar bedrag zien deels op het tijdstip van heffing en de daaraan gekoppelde waardering van bepaalde verkrijgingen en voor een ander deel op de waardebepaling van specifieke goederen, zoals effecten en onroerende zaken. Laatstgenoemde regels staan in het kader van dit onderzoek niet ter discussie. Eerstgenoemde problematiek is besproken in par. 3.6. De daaruit voortvloeiende regels zijn ondergebracht in art. 3 VSW.

In art. 3, eerste lid, VSW is het uitgangspunt van art. 21, eerste lid, SW 1956 overgenomen. De fiscale behandeling van een fidei-commis (nu geregeld in art. 21, tweede en vierde lid, SW 1956) ondergaat een kleine wijziging. De bezwaarde wordt nog altijd voor de volledige waarde van zijn verkrijging belast, maar deze waarderingsregel heeft in art. 3, zesde lid, VSW wel een breder bereik gekregen. Bij elke verkrijging onder de ontbindende voorwaarde van overlijden, waarbij aan de verkrijger verterings- en vervreemdingsbevoegdheid toekomt, worden de verkregen goederen in aanmerking genomen als waren zij onvoorwaardelijk verkregen. De verwachter wordt ook onder de nieuwe regeling pas belast als de opschortende voorwaarde is vervuld (art. 3, tweede lid, onderdeel c, jo. derde lid, VSW). Ook die bepaling is niet alleen van toepassing op een fidei-commis, maar tevens op economisch vergelijkbare verkrijgingen, hetgeen in overeenstemming is met de bedoeling van de wetgever, zoals is samengevat in par. 2.5.

Verder vervalt de forfaitaire waardering van vruchtgebruik en periodieke uitkeringen. De delegatiebepaling van art. 21, veertiende lid, SW 1956 en de daarop gebaseerde forfaitaire waarderingstabellen uit het Uitvoeringsbesluit SW 1956 kunnen dan ook vervallen. Dat geldt ook voor de waarderingsvoorschriften met betrekking tot vruchtgebruik (art. 21, elfde lid, SW 1956) en onderbedelingsvorderingen (art. 21, vijftiende lid, SW 1956). In plaats daarvan gelden voor het



tijdstip van heffing de bepalingen van art. 3, tweede en derde lid, VSW en voor de waardering art. 3, vierde en vijfde lid, VSW. De werking van deze bepalingen is reeds besproken in par. 4.2. De nieuwe regeling is gericht op een doelmatige fiscale behandeling van veelvoorkomende verzorgingstestamenten. Hiermee worden de in par. 3.6.4 gesignaleerde bezwaren ondervangen. Voor het overige is het tijdstip van de juridische verkrijging doorslaggevend, waarbij gewaardeerd wordt naar de waarde in het economische verkeer. De voordelen van een reële waardering boven het huidige forfaitaire systeem zijn reeds uiteengezet in par. 3.6.5.

**4.3.13 Art. 33, onder 12°, tweede volzin, SW 1956**

Art. 33, onder 12°, tweede volzin, SW 1956 belast een werkelijk voordeel voor de verkrijger op grond van de voldoening aan een natuurlijke verbintenis ‘ter zake des doods’. Daarom heeft deze verkrijging een prominente plaats gekregen in art. 1, eerste lid, onderdeel d, VSW. De wat vage norm dat de verbintenis ‘strekt tot verzorging na het overlijden van de erflater’ is losgelaten. In plaats daarvan gelden dezelfde voorwaarden als voor andere verkrijgingen, zoals de gift ter zake des doods.

Het voordeel van de nieuwe benadering laat zich eenvoudig denken. De fictiebepaling is in mijn voorstel niet langer een obscuur zinnetje temidden van de vrijstellingen van de schenkbelasting, maar een goedgeplaatst onderdeel van het belastbare feit. Tevens vervalt de wetssystematische omweg via art. 1, zevende lid, en art. 33, onder 12°, eerste volzin, SW 1956. Bij een verkrijging ten gevolge van overlijden vanwege de voldoening aan een natuurlijke verbintenis kan direct aan de voorwaarden van art. 1, eerste lid, VSW worden getoetst of erfbelasting is verschuldigd.

**4.4 CONCLUSIE**

In dit hoofdstuk is uitgewerkt hoe de toepassing verloopt van de norm die in par. 3.7 is geformuleerd. Ten opzichte van de huidige Successiewet 1956 leidt mijn voorstel tot een groot aantal wijzigingen. In onderstaand overzicht is aangegeven welke bepalingen uit de huidige wet kunnen vervallen en waar de betreffende problematiek onder het VSW is geregeld.

Successiewet 1956	VSW
art. 1, eerste lid, onder 1°	art. 1, eerste lid, onderdeel a
art. 1, eerste lid, onder 2°	art. 2, eerste lid
art. 1, derde en vierde lid	vervallen
art. 1, vijfde en zesde lid	vervallen
art. 1, zevende lid	art. 2, tweede lid
art. 1, achtste lid	art. 2, derde lid
art. 1, negende lid	art. 3, tweede lid, onderdeel c

art. 5, eerste lid	art. 1, vierde lid
art. 5, tweede lid	art. 2, vierde lid
art. 6	vervallen
art. 7	art. 1, vierde lid
art. 8	vervallen
art. 9	art. 3, tweede lid, onderdeel b
art. 10	art. 3, tweede lid
art. 11, tweede en derde lid	art. 1, eerste lid, onderdelen c en f
art. 11, vierde lid	art. 1, eerste lid, onderdeel b
art. 12, eerste lid, eerste volzin, tweede en derde lid	vervallen
art. 12, eerste lid, tweede volzin	art. 1, derde lid
art. 13, eerste lid	art. 1, eerste lid, onderdeel c
art. 13, tweede lid	vervallen
art. 13a	vervallen
art. 16	art. 1, eerste lid, onderdeel e en tweede lid
art. 21, eerste lid	art. 3, eerste lid
art. 21, tweede lid	art. 3, zesde lid
art. 21, vierde lid	art. 3, tweede lid, onderdeel c
art. 21, elfde, veertiende en vijftiende lid	vervallen
art. 33 onder 12°, tweede volzin	art. 1, eerste lid, onderdeel d
art. 36	art. 1, vierde lid

Daarnaast dienen de formele bepalingen van art. 45 en art. 53 SW 1956 aangepast te worden aan de nieuwe heffingssystematiek van art. 3 VSW.

Bij invoering van een aantal fictiebepalingen in 1897 werd reeds geklaagd over de complexiteit van de in te voeren regelingen.<sup>571</sup> Sindsdien is een eenvoudig belastbaar feit ver te zoeken. Zoals uit het overzicht blijkt, leidt het voorstel daarentegen tot een aanmerkelijke vereenvoudiging. Tegenover het schrappen van twaalf volledige wetsartikelen staat de invoering van slechts drie artikelen, die een sluitende omschrijving van het belastbare feit geven. Daarbij is het voordeel van één algemene norm dat ingewikkelde samenloop tussen de verschillende fictiebepalingen wordt vermeden. Uiteraard zal ook het VSW, net als iedere wettekst, niet vrij zijn van discussies over de exacte interpretatie. Toch meen ik

571. *Kamerstukken I 1896/97*, 15, blz. 335 (voorlopig verslag der commissie van rapporteurs).

in het voorgaande te hebben aangetoond dat het voorstel tot een praktisch werkbaar resultaat leidt.

Ook de andere in par. 1.2 beschreven knelpunten worden met het voorstel opgelost. Zo worden de meeste kritiekpunten uit de literatuur verholpen (zie par. 4.3). En bovenal blijkt uit dit hoofdstuk dat het VSW een economisch belastbaar feit behelst, waarmee recht wordt gedaan aan de bedoeling van de wetgever om economisch gelijke gevallen gelijk te behandelen. Van de economische en niet-casuïstische formulering van het belastbare feit gaat ook een preventieve werking uit. Het is een panacee tegen belastingbesparende structuren. Als de wetgever desondanks vreest voor praktijken die strijdig zijn met de wettelijke regeling, kan hij overwegen een bewijsregeling in te voeren. In een dergelijke bepaling kunnen situaties worden opgesomd van op het oog zakelijke transacties, waarin veelal een bevoordelingsbedoeling verborgen ligt. Gedacht kan worden aan het binnen de familiesfeer overdragen van aandelen in een pensioenlichaam, sluiten van een kanscontract of uitstellen van de overdracht van een verkocht vermogensbestanddeel. Daarbij past het om dezelfde systematiek te hanteren als in art. 8 SW 1956, zodat aan de belastingplichtige de mogelijkheid wordt geboden om tegenbewijs te leveren.

## 5.1 SAMENVATTING

In dit proefschrift is het belastbare feit van de Nederlandse erfbelasting onderzocht. Dit belastbare feit vindt zijn aanknopingspunt in het civiele recht. Art. 1, eerste lid, onder 1<sup>o</sup>, SW 1956 stelt als voorwaarde voor de heffing dat sprake is van een verkrijging 'krachtens erfrecht', zodat de civielrechtelijke kwalificatie van de verkrijging in beginsel doorslaggevend is voor de belastbaarheid ervan. Voor de uitbreidingen op dit uitgangspunt, de fictief erfrechtelijke verkrijgingen, is de juridische vormgeving eveneens van belang.

De vraag is of deze sterke oriëntatie op het civiele recht en de ongelijke behandeling van economische gelijke gevallen die daaruit voortvloeit, wel in overeenstemming is met de bedoeling van de wetgever. Daarnaast klinkt in de literatuur veel kritiek op de wenselijkheid van bepaalde fictiebepalingen en de complexiteit van het belastbare feit. Naar aanleiding van deze kritiekpunten is de volgende onderzoeksvraag geformuleerd:

Dient het belastbare feit voor de erfbelasting te worden gewijzigd, uitgaande van de bedoeling van de wetgever die ten grondslag ligt aan het positieve recht? Zo ja, hoe dient deze wijziging, gelet op deze bedoeling en de beginselen van behoorlijke wetgeving, te worden vormgegeven?

Allereerst is onderzocht of de juridische benadering van het belastbare feit overeenkomt met de bedoeling van de wetgever. In de wetsgeschiedenis komt naar voren dat de wetgever juist een economische benadering voorstaat, waarbij aan juridische onderscheidingen geen waarde toekomt. Dit volgt allereerst uit de parlementaire toelichting op de verschillende uitbreidingen van het belastbare feit. Daarnaast past een economische invulling van het belastbare feit binnen de rechtsgronden die door de wetgever zijn aangedragen. Daarbij wordt aangesloten bij de verrijking van de verkrijger en speelt de juridische vormgeving geen rol.

De discrepantie tussen de bedoeling van de wetgever en de vormgeving van het belastbare feit is opzienbarend. Uit de geschiedenis van de erfbelasting blijkt dat de oorzaak hiervan moet worden gevonden in het beperkte juridische uitgangspunt van het belastbare feit dat in de 19<sup>de</sup> eeuw werd ingevoerd. Nadien is dit uitgangspunt, ondanks de terugkeer naar een economische benadering van de erfbelasting, ongewijzigd gebleven. De strijdigheid tussen ratio en wettekst kan daarom worden opgeheven door het juridische uitgangspunt te verruimen.

Om invulling te kunnen geven aan de nieuwe norm is vastgesteld welke voorwaarden de wetgever wél relevant acht om erfbelasting te heffen. Uit de wetsgeschiedenis volgen de volgende voorwaarden:

1. De erfbelasting is een belasting op bepaalde verkrijgingen en spitst zich toe op de positie van de verkrijger.
2. Het voorwerp van de verkrijging bestaat uit de verkregen goederen in de zin van art. 3:1 BW.
3. De verkrijging moet hebben plaatsgevonden ten gevolge van het overlijden van de erflater.
4. De verkrijging moet toerekenbaar zijn aan de nalatenschap van de erflater of aan een onttrekking aan het vermogen van de erflater. Daarnaast dient de verkrijging buiten de zakelijke sfeer plaats te vinden.

Voor toepassing van deze voorwaarden is het van belang te beseffen dat de wetgever een economisch verkrijgingsbegrip nastreeft, dat als volgt kan worden samengevat:

1. In beginsel wordt op het tijdstip van de juridische verkrijging geheven naar de waarde in het economische verkeer.
2. Zolang de waarde van een verkrijging niet naar een objectieve maatstaf kan worden vastgesteld, blijft heffing achterwege, totdat een objectieve waarde-bepaling wel mogelijk is.
3. Wijzigingen in een verkrijging die zich voordoen na het overlijden van de erflater worden enkel gevolgd, indien zij het gevolg zijn van de uitoefening van een wilsrecht dat op overlijdensdatum reeds bestond dan wel voortvloeide uit het testament van de erflater.

Deze voorwaarden, waaraan een situatie volgens de wetgever moet voldoen om belastbaar te zijn, kunnen niet klakkeloos in de wet worden opgenomen. Naast de eis dat economisch gelijke gevallen gelijk worden behandeld, moet ook rekening worden gehouden met andere beginselen van behoorlijke wetgeving, zoals rechtszekerheid, doelmatigheid en eenvoud. Toepassing van deze beginselen heeft geleid tot een voorstel voor wijziging van de Successiewet, waarbij het belastbare feit voor de erfbelasting wordt gevormd door de artikelen 1 en 3:

#### **Artikel 1.**

1. Erfbelasting wordt geheven bij een verkrijging van goederen ten gevolge van of na het overlijden van iemand die ten tijde van het overlijden in Nederland woonde, voor zover de verkrijging toerekenbaar is aan de nalatenschap van de erflater of aan een onttrekking aan het vermogen van de erflater, en indien wordt verkregen:

- a. krachtens erfrecht;
- b. krachtens huwelijksvermogensrecht;
- c. krachtens een gift als bedoeld in art. 186, tweede lid, van Boek 7 van het Burgerlijk Wetboek;
- d. krachtens de voldoening aan een natuurlijke verbintenis als bedoeld in artikel 3 van boek 6 van het Burgerlijk Wetboek, de omzetting van zodanige verbintenis in een rechtens afdwingbare daaronder begrepen;
- e. van een afgezonderd particulier vermogen als bedoeld in artikel 2.14a, tweede lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001; of

- f. in andere dan de hiervoor genoemde gevallen, indien tegenover de verkrijging geen zakelijke tegenprestatie staat.
2. Bij een verkrijging als is bedoeld in het eerste lid, onderdeel e, wordt het verkregene geacht toerekenbaar te zijn aan een onttrekking aan het vermogen van de erflater, voor zover de bezittingen en schulden van het afgezonderd particulier vermogen tot het overlijden van de erflater ingevolge artikel 2.14a, tweede lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001 aan hem zijn toegerekend. De eerste volzin is van overeenkomstige toepassing met betrekking tot bezittingen en schulden als bedoeld in artikel 2.14a, zevende lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001 die zonder toepassing van dat lid tot het overlijden van de erflater aan hem zouden zijn toegerekend.
3. Bij een verkrijging na het overlijden van de erflater wordt slechts erfbelasting geheven, voor zover de verkrijging het gevolg is van de uitoefening van een wilsrecht dat op overlijdensdatum reeds bestond dan wel ontstond op grond van een uiterste wilsbeschikking van de erflater. Voor zover de uitoefening van het wilsrecht wijziging brengt in een eerdere verkrijging wordt de heffing ter zake van die verkrijging in zoverre herzien.
4. De erfbelasting wordt geheven van de verkrijger voor hetgeen hij verkrijgt na aftrek van de schulden en lasten die hij voor de verkrijging van de goederen op zich heeft genomen.

### Artikel 3.

1. De verkrijging wordt in aanmerking genomen naar de waarde die daaraan op het tijdstip van de verkrijging in het economische verkeer kan worden toegekend.
2. Voor de toepassing van deze wet worden de volgende verkrijgingen niet in aanmerking genomen:
  - a. de verkrijging van een goed waarop een vruchtgebruik rust, voor zover dat vruchtgebruik recht geeft op vervreemding en vertering van het goed;
  - b. de verkrijging van een vordering, voor zover de vordering pas opeisbaar is bij of na het overlijden van de schuldenaar of eerder bij het intreden van een toekomstige onzekere gebeurtenis;
  - c. de verkrijging die afhankelijk is van een toekomstige onzekere gebeurtenis, voor zover het genot voor de verkrijger nog niet is aangevangen;
  - d. de verkrijging in andere dan de hiervoor genoemde gevallen, voor zover waardering van de verkrijging naar een objectieve maatstaf niet mogelijk is.
3. Op het tijdstip dat een in het tweede lid genoemde uitzondering geheel of gedeeltelijk niet langer van toepassing is op de verkrijging of de vruchten daarvan, wordt voor dat deel een verkrijging in aanmerking genomen. Voor de toepassing van artikel 1, eerste lid, en artikel 3, eerste lid, van deze wet wordt het tijdstip van de verkrijging gesteld op het tijdstip waarop de verkrijging in aanmerking is genomen.
4. De verkrijging van een vruchtgebruik als bedoeld in het tweede lid, onderdeel a, wordt in aanmerking genomen voor de waarde in het economische verkeer van het goed waarop het vruchtgebruik betrekking heeft.
5. De met de vordering als bedoeld in het tweede lid, onderdeel b, corresponderende schuld wordt in aanmerking genomen voor een waarde van nihil.
6. Bij een verkrijging van een goed onder de ontbindende voorwaarde van overlijden, waarbij de verkrijger recht heeft op vervreemding en vertering van het goed, wordt het goed in aanmerking genomen naar de waarde als ware het goed onvoorwaardelijk verkregen.

Het overnemen van deze wettekst leidt tot een aanmerkelijke vereenvoudiging. Tegenover het schrappen van twaalf volledige wetsartikelen staat de invoering van slechts drie artikelen, die een sluitende omschrijving van het belastbare feit geven. Daarbij is het voordeel van één algemene norm dat ingewikkelde samenloop tussen de verschillende fictiebepalingen wordt vermeden. Tevens

worden de meeste kritiekpunten uit de literatuur verholpen. Bovenal leidt het voorstel tot introductie van een economisch belastbaar feit, waarmee recht wordt gedaan aan de bedoeling van de wetgever om economisch gelijke gevallen gelijk te behandelen.

## 5.2 AANBEVELINGEN

In dit proefschrift wordt gepleit voor wijziging van het belastbare feit van de erfbelasting. Het geconstateerde verschil in belastingheffing naar gelang de juridische vormgeving (par. 1.2) laat zien hoe de Successiewet 1956 mogelijkheden biedt om via slimme juridische constructies de belastingdruk te mitigeren. Tevens worden kinderen geconfronteerd met belastingheffing over een verwachting op voordeel, die zij nog op geen enkele wijze kunnen verzilveren. Een systeem dat juist bij de verkrijging van een modaal vermogen onbillijkheden bewerkstelligt. Reeds in 1915 werd in het parlement als bekend verondersteld dat de Successiewet een product is van de eeuwige strijd tussen de fiscus, die werd beetgenomen, en de ingezetenen, om de fiscus beet te nemen.<sup>572</sup> En minister De Geer sluit hierbij aan als hij betoogt:<sup>573</sup>

“dat een rechtvaardige distributie van de belastingen medebrengt, dat de knoeiers geen voorsprong krijgen boven de eerlijken en dat geldt ook voor het successierecht. Wij moeten dus de wet zoo redigeeren, dat inderdaad er onder valt wat bedoeld wordt er onder te doen vallen.”

Hoewel de tegenstelling tussen ‘knoeiers’ en ‘eerlijken’ wellicht wat ongenueanceerd is, is het de taak van de wetgever om de wet zo in te richten dat de erfbelasting door iedere verkrijger naar de toegenomen draagkracht wordt afgedragen. Het is zijn opdracht om de ongerechtigheden van het huidige stelsel weg te nemen, zodat de belasting kan bogen op een breed maatschappelijk draagvlak. Mijn hoop is dat de wetgever aan deze oproep gehoor zal geven en zich daarbij laat leiden door hetgeen in dit onderzoek is geproponeerd. Terecht merkt Kamerlid Drion op dat de beste belastingwet die is, waarbij de minste neiging tot ontduiking is en waarbij de minste ontevredenheid wordt gewekt.<sup>574</sup>

Naar de toekomst toe geldt dat voorkomen beter is dan genezen. Dat begint bij een grondig wetgevingsproces. Het is niet toevallig dat bij het uiteenzetten van de grondslagen van het belastbare feit veelvuldig is geput uit de parlementaire geschiedenis van de 19<sup>de</sup> en het begin van de 20<sup>ste</sup> eeuw. Die oudere wets-geschiedenis is rijk aan fundamentele beschouwingen en getuigt van meer aandacht voor fiscale wetgeving dan tegenwoordig. Daarnaast kunnen veel fiscale problemen worden ondervangen door adequaat te reageren op wijzigingen van het civiele recht. Dat had de fiscale problematiek rondom de behandeling van de ouderlijke boedelverdeling/wettelijke verdeling (par. 4.2.1.2) en het

572. *Handelingen II* 1915/16, 90, blz. 2386.

573. *Handelingen II* 1926/27, 6, blz. 111.

574. *Handelingen II* 1915/16, 90, blz. 2393-2394.

vruchtgebruik met verterings- en vervreemdingsvoegdheid (par. 4.2.1.4) kunnen voorkomen.

Verder verdient het aanbeveling acht te slaan op de ontwikkeling die een regeling heeft doorgemaakt. In hoofdstuk 2 is gebleken dat voor een analyse van de problematische werking van het belastbare feit onderzoek naar de oorsprong van de erfbelasting onontbeerlijk is. Het is dan ook opvallend dat rechtshistorisch onderzoek zich tot nog toe enkel heeft gericht op de ontwikkelingen na 1805 en de periode daaraan voorafgaand buiten beschouwing is gebleven. Schuttevâer stapt zelfs volledig over dit deel fiscale geschiedenis heen en signaleert enkel een ontwikkeling van heffingen met een retributief karakter in de Middeleeuwen tot mutatierechten, zoals het Franse ‘droit de mutation par décès’.<sup>575</sup> Verstraaten ziet de Ordonnantie van Gogel zelfs als “de eerste geordende regeling”.<sup>576</sup> Ook in het rapport ‘Ficties en forfaits in het belastingrecht’ van de Vereniging voor Belastingwetenschap wordt onomwonden gesteld dat het recht van successie zijn ontstaan dankt aan de Ordonnantie van 4 oktober 1805.<sup>577</sup>

Ten slotte is het raadzaam om vaker af te vragen of een bepaald probleem naar zijn aard binnen het fiscale recht dan wel binnen een ander rechtsgebied behoort te worden opgelost. De belastingwetenschapper kan snel de neiging hebben om gebreken in het privaaf- of publiekrecht te willen ondervangen door uitgebreide fiscale wetgeving. Als echter een bepaald probleem een doelstelling van privaatrechtelijke aard ondergraaft, dient de oplossing idealiter ook binnen het privaatrecht te worden vormgegeven. Zo had een materieel ingestoken quasilegatenregeling de fiscale wetgever een grote dienst bewezen. De Successiewet had dan veel meer kunnen aansluiten bij de relevante regelingen in het privaatrecht, wat het geheel aanmerkelijk eenvoudiger zou hebben gemaakt. Des te materiëler het civiele recht is, des te makkelijker het is om te komen tot een eenvoudig en robuust belastbaar feit. De Romeinse rechtspraktijk dient daarvoor (nog altijd) als lichtend voorbeeld.

### 5.3 VERVOLGONDERZOEK

De Nederlandse erfbelasting is zeker niet de enige belasting bij overlijden die wordt geheven op grond van een complexe wettelijke regeling. De erfbelastingen in het Verenigd Koninkrijk en de Verenigde Staten overtreffen het wettelijke stelsel hier te lande zelfs met verve. Niet alleen bevatten de wetten van die landen uitgebreide bepalingen rondom tarieven, vrijstellingen en de behandeling van trustvermogen. Ook fictiebepalingen zijn buiten ’s lands grenzen geen onbekend fenomeen. Vereenvoudingswinst volgens de lijnen van dit onderzoek kan daarom naar verwachting ook in het buitenland worden gerealiseerd. Het zou dan ook de moeite waard zijn dit nader te verkennen.

575. H. Schuttevâer, *Handboek inzake de wetgeving op de rechten van successie van overgang en van schenking*, Arnhem: S. Gouda Quint - D. Brouwer & Zoon 1956, blz. 123.

576. R.T.G. Verstraaten, *De Nederlandse successiebelastingen*, Arnhem: Gouda Quint 1999, blz. 19.

577. *Ficties en forfaits in het belastingrecht. Rapport van de Commissie ficties en forfaits*, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, no. 252, Deventer: Kluwer 2014, blz. 149.



Een andere mogelijkheid tot vervolgonderzoek ligt op civielrechtelijk terrein. Schols en Schols betogen dat een wetgever, en in het verlengde daarvan de maatschappij, er belang bij hebben dat het fiscale en het civielrechtelijke denken niet te ver uit elkaar lopen.<sup>578</sup> Daarom pleiten zij ervoor dat indien de fiscale wetgever zich van zwaarder 'fictiegeschut' gaat bedienen in de fiscale sferen dan de civielrechtelijke wetgever gedaan heeft, de civielrechtelijke wetgever zich op zijn beurt de vraag moet stellen in hoeverre hij maatschappelijk gezien niet verplicht is om ook de touwtjes wat aan te trekken ten faveure van andere schuldeisers dan de fiscus. Hierbij sluit ik me graag aan. Hoewel de fictiebepalingen in mijn voorstel worden afgeschaft, is het resultaat wel dat het belastbare feit van de erfbelasting een werkingssfeer heeft die de reikwijdte van het erfrecht verre te boven gaat. Mijns inziens is het wenselijk te onderzoeken in hoeverre de erfrechtelijke quasilegatenregeling ook niet op een meer economische leest kan worden geschoeid.

578. B.M.E.M. Schols en F.W.J.M. Schols, "Enige' civielrechtelijke dogmatiek misstaat de schenk(ings)- en erfbelasting niet!", *WPNR* (2008) 6757, par. 6.2.

### **Introduction of subject**

The state has been regulating the transfer of a testator's property since time immemorial. Unsurprisingly so, as contradictory interests arise when an inheritance devolves. Apart from the testator's freedom to bequeath by will, in most legal systems inheritance law represents other interests too. Testators may thus be tempted to avoid the binding rules of inheritance law. As such avoidance behaviour needed to be countered, Roman law had already introduced the legal concept of the "gift mortis causa", under which certain benefits for future heirs were equated with an inheritance.

Regulation of inheritance law has traditionally been linked to taxation at death. In the Netherlands the levy of inheritance tax is included in the Inheritance and Gift Tax Act 1956. Inheritance tax is levied on the value of all that is acquired under inheritance law upon someone's death. Still, just like the mandatory rules of inheritance law may motivate people to transfer property without interference of inheritance law, the aversion to paying taxes may lead to similar avoidance schemes. Already in the 19<sup>th</sup> century fictitious acquisitions by way of inheritance have been written into law to counter the avoidance of inheritance tax. This regards situations where acquisitions do not fall under inheritance law but the legislature nevertheless considers taxation to be desirable because of the resemblance with an inheritance. This encompasses certain acquisitions under matrimonial property law, gifts related to death and benefits from a life insurance. This thesis examines the taxable event of the inheritance tax.

### **Problem formulation**

The legislation referred to before has made the taxable event in Dutch inheritance tax an extremely complex issue. No matter how much criticism this complexity draws, it would appear to be difficult to avoid within the existing legal methodology. Criticism on the desirability of certain fictitious acquisitions and the system of fictitious acquisitions in general is expressed in literature, too. The argument made here is that the rationale of some fictitious acquisitions does not, or no longer, suit the current legislation and that the legislative system can be improved.

What's more, the legislative text and literature show the taxable event to be strongly civil law oriented. Distinctions under civil law are important to taxation. By law, the levy is conditional to there being an acquisition "under inheritance law", so the civil law qualification of the acquisition is basically decisive for its taxability. This approach (hereafter: 'juridical approach') is likewise considered

to be important for the additions to this assumption: the fictitious acquisitions by way of inheritance. As a result, in certain situations unequal treatment occurs in economically identical cases. Given the economic approach of most taxes, the question is whether this matches the intentions of the legislature.

On the back of these points of criticism, the following research question has been formulated:

Considering the intention of the legislature on which positive law is based, should the taxable event for inheritance tax purposes be amended? If so, looking at this intention and the principles of proper legislation, how would such amendment have to be formulated?

As this research focuses on the legislature's intention on which positive law is based, the justification of inheritance tax itself has not been researched. Similarly, it has not been discussed whether a tax at death should be designed as an inheritance tax or as an estate tax. On the contrary, the starting point has been the principles of the current inheritance tax. The principles of proper legislation as referred to before in the research question are based on the quality requirements imposed by the Dutch legislature.

### **Part I: towards an economically taxable event**

In answering the first part of the research question it should be determined whether the taxable event corresponds to the intention of the legislature that underpins positive law. More specifically, the research focused on whether the strong orientation on civil law and the resulting unequal treatment of economically identical cases corresponds to the intention of the legislature. An analysis of the legal history reveals the following picture:

- As from the end of the 16<sup>th</sup> century various provinces in the Republic of the Seven United Netherlands levied an inheritance tax. The taxable event of those levies had been wide in scope. Apart from inheritances, acquisitions that were similar in economic terms, such as gifts on account of death, were taxed as well. Several special regulations derogated from the reality under civil law, too, so the economic result could be taxed or the levy could be allocated to the recipient of the benefit.
- In 1805, the economic approach was continued in the Batavian Commonwealth. The legal title was irrelevant for whether inheritance tax should be levied or not. Still, this changed in 1812, when the French empire annexed the Kingdom of Holland and introduced the French registration duty upon death, which follows a juridical approach. Although the Netherlands had already regained its tax autonomy by the end of 1813, the merger with the Southern Netherlands led to the implementation of an inheritance tax in 1817, with a more limited, taxable event based on a juridical approach.
- In 1859, the juridical approach was confirmed by the legislature. The levy of inheritance tax solely applied to acquisitions under inheritance law. Because this offered possibilities to avoid the levy, the first fictitious acquisitions by way of inheritance were written into law in 1869 and 1897. Although this already showed the glimpse of a change, the economic path was ultimately followed with the introduction of the levy on benefits from a life

insurance and the introduction of the gift tax in 1917. The legislature thus clearly showed it wanted to tax the enrichment with the acquiring party.

The support by the legislature for an economic approach can be inferred from this development, with no value being attached to distinctions under civil law. This approach likewise matches the grounds put forward by the legislature to justify the inheritance tax. The current law, at the same time, has been found to make juridical distinctions, revealing a discrepancy between the intention of the legislature and the design of the taxable event. The historical development shows this is caused by the limited juridical starting point of the taxable event introduced in the 19<sup>th</sup> century. The statutory system has not been fundamentally amended since 1817, so the juridical approach then chosen is still the first cause of the problematic operation of the taxable event. An extension of the juridical starting point may eliminate the conflict between the rationale and the legislative text.

## **Part II: set-up for a new taxable event**

The conclusion about the discrepancy between the taxable event and the intention of the legislature inevitably leads to the second part of the research question. The search is for a new standard, one with the clearest possible description of the conditions for levying inheritance tax deemed relevant by the legislature. While these conditions can be derived from legislative history, to arrive at a new taxable event they cannot be written into law indiscriminately. Apart from the requirement about the identical treatment of economically identical cases, other principles of proper legislation – such as legal certainty, efficiency and simplicity – should likewise be taken into account. Hence, these principles have been used to arrive at a concrete standard. Material derived from other legal systems and legal history has been used as a source of inspiration.

This method has led to a taxable event encompassing the following four conditions.

1. The inheritance tax is a tax on certain acquisitions and spotlights the position of the acquiring party. Instead of imposing a tax on the property bequeathed or its transfer, the acquisition is taxed. In addition, the inheritance tax relates to a specific date. The levy is aimed at what has been acquired on the date of the acquisition.
2. The object of the acquisition comprises the property acquired, within the meaning of article 3:1 Dutch Civil Code. The taxable event is not restricted to a certain property. This wide scope implies that an entitlement to future income is subject to the levy of inheritance tax as well. As long as the acquiring party may apply an acquisition price for the levy of income tax that equals the value over which it has paid inheritance tax, concurrence with income tax will not arise.
3. The acquisition should be the result of the testator's death. This condition distinguishes the inheritance tax from the gift tax. The gift tax is a separate

levy in the Dutch system, relating to all benefits from generosity that take place during life, also if their motive involves the saving of inheritance tax. Acquisitions based on legal acts during life may nevertheless be subject to the levy of inheritance tax, if the acquisition cannot be valued according to an objective criterion until the death of the testator. Situations where this occurs will be detailed later on.

4. It needs to be possible to allocate the acquisition to the estate of the testator or to a withdrawal from the testator's property during his life. Although the inheritance tax is an acquisition tax, which taxes enrichment on account of death, at the same time it is important to whose property the enrichment may be allocated. Only a benefit provided by the testator can be taxed. The testator cannot grant the acquiring party a greater benefit than the former actually possesses. Generosity from the part of the testator is not required. Still, the acquisition should not involve business motives. As this criterion is rather vague, the law may best list any acquisitions not based on business motives. A catch-all provision based on the rationale of the regulation may be added, to prevent any abuse. Income tax may be levied if it regards benefits from business activities.

Essential to application of these conditions is the realisation that the legislature pursues an economic concept of acquisition, which can be summarized as follows:

- In principle, at the time of the legal acquisition the levy is based on the fair market value.
- As long as it is not possible to determine the value of an acquisition according to an objective criterion, there will not be any levy until such objective assessment of the value is possible.
- Changes in an acquisition occurring subsequent to the testator's death are solely followed if they are the consequence of an optional right being exercised that had already existed on the date of death or resulted from the will of the testator.

These concrete standards have been combined into a proposition to amend the Inheritance and Gift Tax Act 1956. The Legislative Drafting Instructions applicable in the Netherlands when preparing legislation and regulations have been used to formulate the proposition. Article 1 discusses the taxable event for inheritance tax purposes. Article 2 includes the taxable event for gift tax purposes. Article 3 contains common provisions relating to the valuation and the timing of the levy.

#### **Article 1.**

1. Inheritance tax is levied upon an acquisition of property as a result of or after the death of a person who lived in the Netherlands at the time of death, insofar as the acquisition can be attributed to the estate of the testator or to a withdrawal from the property of the testator, and if the acquisition takes place:
  - a. under inheritance law;
  - b. under matrimonial property law;

- c. under a gift within the meaning of article 186(2) Book 7 of the Dutch Civil Code;
  - d. under the payment to a natural obligation within the meaning of article 3 of Book 6 of the Dutch Civil Code, including the conversion of such obligation into a legally enforceable obligation;
  - e. from separated private property within the meaning of article 2.14a(2) of the Income Tax Act 2001; or
  - f. in other cases than those referred to above, if the acquisition is not set off by an arm's length payment.
2. In the event of an acquisition within the meaning of the first paragraph, section e, the property acquired is deemed to be attributable to a withdrawal from the property of the testator, insofar as the property and debts from the separated private property have been allocated to the testator until his death, under article 2.14a(2) of the Income Tax Act 2001. The first sentence applies mutatis mutandis regarding property and debts within the meaning of article 2.14a(7) of the Income Tax Act 2001 that would have been allocated to the testator up to the moment when the latter died if the latter article had not been applied.
  3. Upon an acquisition after the death of the testator, inheritance tax will solely be levied insofar as the acquisition results from the exercise of an optional right that had already existed on the date of death or arose on the back of a last will of the testator. Insofar as the exercise of the optional right changes an earlier acquisition, the levy relating to that acquisition will be revised in this respect.
  4. The inheritance tax is levied with the acquiring party for the part the latter acquires net of the debts and expenses it has assumed for the acquisition of the property.

#### **Article 2.**

1. Gift tax is levied upon the acquisition of property under a donation by someone who resided in the Netherlands at the time of the donation.
2. For the application of this Act, donation is considered to be the gift within the meaning of article 186(2) Book 7 of the Dutch Civil Code and furthermore the payment to a natural obligation within the meaning of article 3 Book 6 of the Dutch Civil Code.
3. The term gift neither includes the benefit as a result of renunciation by an heir or legatee, nor the benefit as a result of the spouse renouncing a statutory distribution of the inheritance under article 18 Book 4 Dutch Civil Code.
4. The gift tax is levied over what the donee acquires, possibly net of expenses and obligations related to the gift, as a result of which either the donor or a third party is benefited.
5. Insofar as inheritance tax is due on an acquisition, gift tax will not be levied.

#### **Article 3.**

1. At the time of the acquisition the acquisition is taken into account for the fair market value.
2. For the application of this Act the following acquisitions will not be taken into account:
  - a. the acquisition of a property that is subject to a usufruct, insofar as this usufruct entitles to disposing of and consuming the property;
  - b. the acquisition of a receivable, insofar as the receivable can only be claimed upon or after the death of the debtor, or earlier upon the commencement of a future uncertain event;
  - c. the acquisition that depends on a future uncertain event, insofar as the use has not yet started for the acquiring party;
  - d. the acquisition in other cases than referred to before, insofar as valuation of the acquisition according to an objective criterion is not possible.
3. When an exception as referred to in the second paragraph no longer applies in full or in part to the acquisition or its benefits, an acquisition will be taken into account for that part. For the application of article 1(1) and article 3(1) of

this Act the date of the acquisition is put on a par with the date on which the acquisition has been taken into account.

4. The acquisition of usufruct within the meaning of the second paragraph, section a, is taken into account for the fair market value of the property to which the usufruct relates.

5. The debt corresponding with the receivable as referred to in the second paragraph, section b, is taken into account for a value of nil.

6. Upon an acquisition of a property under the resolutive condition of death, with which the acquiring party is entitled to dispose of and consume the property, the property is taken into account at the value applicable as if the property had been acquired unconditionally.

Adopting this legislative text would lead to a considerable simplification. Twelve full articles are deleted, whereas a mere three articles are implemented. They include a sound description of the taxable event. An additional advantage of a single general standard is that it avoids complicated concurrence between the various fictitious acquisitions. Most points of criticism discussed in literature are remedied, too. Above all the proposition leads to the introduction of an economically taxable event, thus observing the intention of the legislature to treat economically identical cases in the same manner.

### **Part III: application**

The justice of a statutory standard is directly proportional to its application. The standard set on the basis of the theoretical approach should lead to a practical result that corresponds with the research assumptions. This being a new standard, it is obviously not possible to prove its merits based on everyday practice. What can be examined, though, is how application of the standard would work out in concrete cases. Applied to a number of major practical cases, the following changes can be recognized compared with the current Act.

#### *Statutory distribution<sup>579</sup>*

Under the existing Act, the receivable that a child acquires as part of the statutory distribution is directly taxed at a lump-sum value. Under the proposition the non-claimable receivable of a child on account of a statutory distribution is not yet taken into account because this solely regards a bare expectation for which there is no identifiable fair market value. As a result, the surviving spouse is taxed for all property. The child is as yet involved in the levy, insofar as repayments are made on the receivable or the receivable becomes due and payable. If so, the receivable is taxed at the fair market value. Hence, this includes added interest.

#### *Usufruct*

The acquisition of usufruct is currently based on lump-sum valuation rules and may involve complex anti-abuse legislation. This existing methodology does little justice to economic reality. As an alternative, it is proposed to make a

579. Dutch intestate succession contains the so-called “statutory distribution”, meaning that all property and debts are allocated to the surviving spouse by operation of law, while the children acquire a receivable from the surviving spouse amounting to their share in the inheritance. Both the principal sum of the receivable and any interest can basically only be claimed upon the death of the surviving spouse.

distinction according to the rights attached to usufruct. If the right of usufruct entitles to powers to dispose of and consume the encumbered property, the usufructuary is taxed on the value of the unencumbered property. Just like with a statutory distribution, in such a case the bare owner solely has a bare expectation - only at the end of the usufruct can his acquisition be included in the levy. Other acquisitions of usufruct are subject to the main rule of valuation at the fair market value.

The treatment of a fideicommissum follows the same methodology. A fideicommissum de residuo (the fideicommissary heir has the power to dispose of and consume) is subject to the same rules as a usufruct to which the rights of disposal and consumption are attached. As the tax on a “classic” fideicommissum (only the income from the property accrue to the fideicommissary heir) is the same as on another usufruct, it is levied at the fair market value.

#### *Set-off clause in marriage contract*<sup>580</sup>

If a final set-off clause applies that is solely effective upon death, under current case law the receivable resulting from the set-off acquired by the surviving spouse is not taxed with inheritance tax. Under the proposal, however, levy does take place in such a situation. The reason to do so is that in the event of a limited effect of the set-off clause (unilaterally, optional, not applicable in the event of a divorce, and so on), the acquisition of the surviving spouse can be traced to a decrease in wealth of the testator. Hence, this is taxable.

#### *Revocable gift*

Under the current legal methodology a revocable gift immediately leads to taxation. The gift tax levied is refunded upon a revocation. Under the proposal, a revocable gift is not yet considered to be an acquisition, as the acquisition cannot yet be valued according to an objective criterion. This is because due to the revocation the donor can once again dispose of that which has been gifted. Taxation can solely take place if the acquisition becomes irrevocable. In this respect, only acquisitions resulting from death fall within the scope of the inheritance tax. Other than under the current law, gifts in the event of an approaching death may solely be taxed with gift tax, provided they are unconditional and irrevocable.

#### *Separated private property*<sup>581</sup>

The current Act includes a fiction as a consequence of which heirs are taxed on their separated private property (“Afgezonderd Particulier Vermogen” - APV), irrespective if or and to what extent they have actually benefited (or will benefit) from those property. Still, the bare expectation of a future benefit from the APV

580. A set-off clause in a marriage contract can arrange that certain types of income or the property of the spouses are shared. A distinction can be made between a final set-off clause, effective when a marriage is dissolved, and a periodic set-off clause, effective during a marriage. The set-off clause will grant one spouse a claim on the other spouse under the law of obligations.

581. Dutch tax legislation has a specific regime for property separated in a trust, foundation or a comparable legal form for private purposes. The separated property is fully allocated to the grantor for income tax purposes. Upon the death of the grantor allocation takes place to his heirs.



is insufficient as a basis for taxation. Hence, it is proposed to solely levy inheritance tax upon an acquisition from the APV.

P.J.A. Adriani en J. van Hoorn, *Het belastingrecht: zijn grondslagen en ontwikkeling (deel I)*, Amsterdam: L.J. Veen's Uitgeversmaatschappij N.V. 1954.

P.J.A. Adriani en J. van Hoorn, *Het belastingrecht: zijn grondslagen en ontwikkeling (deel III)*, Amsterdam: L.J. Veen's Uitgeversmaatschappij N.V. 1955.

P.G.H. Albert, 'Ficties zijn fictie', *WFR* 2012/1324.

J.H.M. Arts, 'De betekenis van de belastingplichtige, het belastbaar feit, het voorwerp van de belasting, de maatstaf van heffing en het tarief voor de belastingsschuld', in: *Gielebundel; opstellen aangeboden aan prof. mr. J.F.M. Giele*, Deventer: Kluwer 1990, blz. 53-71.

S.E. Bartels en A.I.M. van Mierlo (m.m.v. H.D. Ploeger), *Mr. C. Assers Handleiding tot de beoefening van het Nederlands Burgerlijk Recht. 3. Vermogensrecht algemeen. Deel IV. Algemeen goederenrecht*, Deventer: Kluwer 2013.

J.P. Boer, *De Anglo-Amerikaanse trust in de inkomsten- en vennootschapsbelasting*, Den Haag: Sdu 2011.

M. Bouchaud, *De l'impôt du vingtième sur les successions, et de l'impôt sur les marchandises; chez les Romains; essais historiques*, Parijs: chez de Bure père 1766.

P. Burman, *De vectigalibus Populi Romani dissertatio*, Utrecht: Gulielmum vande Water 1694.

C.G. Dijkstra, 'Dubbele belasting door samenloop van inkomsten- en successiebelasting?', *WPNR* (2008) 6757.

H.A. Drielsma, 'De draagplicht bij het successierecht wegens verkrijging van de eigendom onder bezwaar van vruchtgebruik in het oud-Nederlandse recht', *WFR* 1976/585.

M. Drukker, *Beschouwingen over de Successiewet 1956*, Amsterdam: Fed 1957.

M. Dureau de la Malle, *Économie politique des Romains (tome second)*, Parijs: E. Duverger 1840.

S.M.H. Dusarduijn, 'De rechtsfictie: een (on)uitwisbaar doen alsof?', *WFR* 2013/1224.

A.M. Elias, 'De invoering van het Franse belastingstelsel hier te lande in 1812. Voorgeschiedenis en gevolgen', in: *Gielebundel; opstellen aangeboden aan prof. mr. J.F.M. Giele*, Deventer: Kluwer 1990, blz. 221-230.

A.M. Elias en F. Sonneveldt, 'De invloed van de Frimairewet op de overdrachtsbelasting en het successierecht in Nederland: een historisch overzicht', *MBB* 1999/407.

P.H. Engels, *De geschiedenis der belastingen in Nederland van de vroegste tijden tot op heden*, Rotterdam: H.A. Kramers 1848.

L. van der Ent en V. Enthoven, *Gewestelijke Financiën tijde van de Republiek der Verenigde Nederlanden. Deel III. Groningen (1594-1795)*, Den Haag: Instituut voor Nederlandse Geschiedenis 2001.

L. van der Ent en W. Fritschy, *Gewestelijke Financiën tijde van de Republiek der Verenigde Nederlanden. Deel II. Drenthe (1602-1795)*, Den Haag: Instituut voor Nederlandse Geschiedenis 1998.

*Ficties en forfaits in het belastingrecht. Rapport van de Commissie ficties en forfaits*, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, no. 252, Deventer: Kluwer 2014.

R.M. Freudenthal, 'Het nieuwe APV-regime: "Zwarte Pieten" met familie en fiscus', *TFO* 2010/40.

W. Fritschy, *Gewestelijke Financiën tijde van de Republiek der Verenigde Nederlanden. Deel I. Overijssel (1604-1795)*, Den Haag: Instituut voor Nederlandse Geschiedenis 1996.

I.J.A. Gogel, *Memoriën en correspondentiën betreffende den staat van 's Rijks geldmiddelen in de jaren 1820*, Amsterdam 1844.

F.H.M. Grapperhaus, *Fiscaal beleid in Nederland van 1800 tot na 2000*, Deventer: Kluwer 1997.

H. de Groot, *Inleiding tot de Hollandsche rechts-geleertheid*, 's Gravenhage: weduwe en erfgenamen van Hillebrand Jacobssz. van Wouw 1631.

S. Günther, *Vectigalia nervos esse rei publicae. Die indirekten Steuern in der Römischen Kaiserzeit von Augustus bis Diokletian*, Wiesbaden: Harrassowitz Verlag: 2008.

H.J. Hamaker, 'Schenking', *WPNR* (1904) 1795-1799.

R.L.G. van den Heuvel, 'Wat leren wij van de Raad van State over de eis van duidelijkheid van belastingwetgeving?', *WFR* 2012/1493.

- U. Huber, *Heedendaegse Rechtsgeleertheit, Soo elders, als in Frieslandt gebruikelijk (eerste deel)*, Leeuwarden: Hero Nauta 1686.
- N. Idsinga, 'Herbezinning op art. 10 Successiewet 1956', *NTFR-B* 2011/11.
- B.C.M. Jacobs, 'Van collaterale impost tot successiebelasting', *WPNR* (2003) 6516.
- D. Juch, 'Op weg naar een nieuwe schenk- en erfbelasting', *WFR* 2008/655.
- J.G. Klaassen, *De Successiewet*, Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink 1936
- W.R. Kooiman, 'Het lekkende dak van art. 9 SW 1956', *WPNR* (2012) 6920 en 6921.
- W.R. Kooiman, 'Chinese pot blijkt doos van pandora', *NTFR-B* 2013-39.
- W.R. Kooiman, 'De hoeksteen van Hoofdstuk III SW 1956', *NTFR-B* 2014/40.
- W.R. Kooiman, 'Casus rondom de fictiebepalingen', *KWEP* 2015/1.
- Ch.J. Langereis, 'Het nieuwe successierecht bij een afgezonderd particulier vermogen', *FED* 2009/82.
- J. van der Linden, *Verhandeling van het regt op de belasting op de successie volgens de Fransche wetten*, Den Haag: Johannes Allart 1812.
- G. Lumbroso, *Recherches sur l'économie politique de l'Égypte sous les Lagides*, Turijn: Imprimerie Royale/ Bocca Frères 1870.
- C.A.H. Luijken, 'Art. 13a SW, over welke waardestijging hebben we het nu eigenlijk?', *FTV* juni 2005.
- G. Maisto, 'General Report', in: *Cahiers de droit fiscal international: Death as a taxable event and its international ramifications (Vol. 95b)*, Deventer: Kluwer 2010.
- C.J.M. Martens en F. Sonneveldt, *Wegwijs in de Successiewet*, Den Haag: Sdu Uitgevers 2014.
- G. Meijling, 'Een kritische beschouwing over de Successiewet 1956 en de noodzaak van een algehele herziening dezer wet', in: *Smeetsbundel*, Deventer: Kluwer 1967, blz. 251-260.
- J.K. Moltmaker, *De ficties in de wetgeving betreffende de belastingen wegens nalatenschappen en schenkingen van de E.E.G.-Staten en Engeland*, Amsterdam: FED 1968.
- M. de L. Monteiro, 'Nieuwe vragen over gevolgen voorwaardelijke testamentaire OBV beantwoord', *NTFR* 2004/1298.

A.P.M. van Rijn, 'Heffen over vermogensvermeerdering bij de verkrijger', *WPNR* (2008) 6757.

F.C. von Savigny, *Vom Beruf unsrer Zeit für Gesetzgebung und Rechtswissenschaft*, Heidelberg: Mohr und Zimmer 1814.

F.A.M. Schoenmaker, 'Wetsvoorstel tot wijziging SW 1956 aangenomen door Eerste Kamer', *NTFR* 2009/2727.

B.M.E.M. Schols, 'De quasi-wettelijke verdeling als "Teilungsanordnung"', *WPNR* (2004) 6571 en 6572.

B.M.E.M. Schols, *Van exécuteur testamentaire tot Testamentsvollstrecker tot afwikkelingsbewindvoerder*, diss. Nijmegen 2007, blz. 540-541.

B.M.E.M. Schols, 'Gaait het doek eerder dicht of blijft het langer open? De ventieltechniek gesynchroniseerd', *FBN* juni 2011.

B.M.E.M. Schols en F.W.J.M. Schols, "Enige" civielrechtelijke dogmatiek misstaat de schenk(ings)- en erfbelasting niet!', *WPNR* (2008) 6757.

J. Schomaker, *Rechtskundige aanmerkingen over de ordonnantie waar na in het Graafschap Zutphen geheven ende gecollecteert word den impost van den 25. en 50. penning, respectieve zo van collaterale successien, als ook van alle de verkopeningen, vermangelingen, verpandingen, ende alienatien van onroerende erfenissen ende goedren, als huis, hof, land en zand*, Zutphen: Hend. van Bulderen 1754.

F. Schrag, *Disputatio juridica de vicesima hereditatum*, Straatsburg: Welper 1677.

A. Schulting, *Jurisprudentia vetus Ante-justiniana*, Leiden: Johannes van der Linden 1717.

H. Schuttevâer, *Handboek inzake de wetgeving op de rechten van successie van overgang en van schenking*, Arnhem: S. Gouda Quint - D. Brouwer & Zoon 1956.

H. Schuttevâer en J.W. Zwemmer, *De Nederlandse successiewetgeving*, Deventer: Kluwer 1998.

F.N. Sickenga, *Geschiedenis der Nederlandsche belastingen: tijdvak der omwenteling – algemeen stelsel van het jaar 1805*, Amsterdam: P.N. van Kampen 1865.

A. Smith, *The wealth of nations (volume 2)*, Londen: J.M. Dent & Sons Ltd 1954.

W. Snijders, 'Wilsrechten, in het algemeen en in het nieuwe erfrecht', *WPNR* (1999) 6365, 6366 en 6367.

F. Sonneveldt en B.B.A. de Kroon, 'Internationale inspiratie voor een nieuwe Successiewet', *WFR* 2008/592.

F. Sonneveldt en B.B.A. de Kroon, 'Internationale aspecten van de vernieuwde Successiewet 1956', *WFR* 2009/731.

J.P. Sprenger van Eyk, *De wetgeving op het recht van successie (bewerking door B.J. de Leeuw)*, 's-Gravenhage: Martinus Nijhoff 1930.

Chr.H. Stokman-Prins, 'Belastingwetgeving 1813-1823; via overgangswetgeving naar een nieuw stelsel van belastingen', in: *Gielebundel; opstellen aangeboden aan prof. mr. J.F.M. Giele*, Deventer: Kluwer 1990, blz. 645-654.

J. Tol, 'Opa is dood, leve opa?', *KWEP* 2010/1.

C. Trompetter, *Gewestelijke Financiën tijde van de Republiek der Verenigde Nederlanden. Deel VI. Friesland (1587-1795)*, Den Haag: Instituut voor Nederlandse Geschiedenis 2007.

J.B. Vegter, 'Boekbespreking', *WPNR* (2009) 6786.

C.E. van Veldhoven en W.R. Kooiman, 'Recente ontwikkelingen bij ik-opa-testamenten', *FTV* 2011/2.

R.T.G. Verstraaten, *De Nederlandse successiebelastingen*, Arnhem: Gouda Quint 1999.

M. Vigié, *Études sur les impôts indirects Romains: vicesima libertatis; vicesima hereditatis*, Parijs: Ernest Thorin 1881.

I.J.F.A. van Vijfeijken, *Krachtens erfrecht*, Amersfoort: Sdu 2000.

I.J.F.A. van Vijfeijken, 'Ontwikkelingen in de Successiewet', *WPNR* (2002) 6478.

I.J.F.A. van Vijfeijken, 'Contouren voor een nieuwe Successiewet', *WPNR* (2004) 6576.

I.J.F.A. van Vijfeijken, 'Een andere heffing van schulden en vorderingen die ontstaan krachtens erfrecht', in: *Dat is verder geen probleem; vriendenbundel Jaap Zwemmer*, 's Gravenhage: Sdu 2006, blz. 135-145.

I.J.F.A. van Vijfeijken, 'Heffing van successierecht over onderbedelingsvorderingen: aanknopend bij de economische realiteit', *WFR* 2008/308.

I.J.F.A. van Vijfeijken, 'Defiscalisering van onderbedelingsvorderingen: reacties en de cijfers van het CBS', *WFR* 2008/1311.

I.J.F.A. van Vijfeijken, 'De verdeling van een nalatenschap en art. 10, vijfde lid Successiewet', *WPNR* (2010) 6835.

I.J.F.A. van Vijfeijken, 'Fiscale problemen bij een legaat van opa', *WFR* 2012/191.

I.J.F.A. van Vijfeijken, *Fictieve verkrijgingen in de Successiewet 1956*, Deventer: Kluwer 2013.

I.J.F.A. van Vijfeijken, 'Eigen haard is goud waard', *WFR* 2013/1146.

I.J.F.A. van Vijfeijken en N.C.G. Gubbels, *Cursus Belastingrecht (Schenk- en Erfbelasting)*, Kluwer 2014.

M. West, *The inheritance tax*, New York: The Columbia University Press 1908.

Werkgroep modernisering successiewetgeving, *De warme, de koude en de dode hand (rapport van 13 maart 2000)*, 's-Gravenhage: Ministerie van Financiën 2000.

O.I.M. Ydema, *Hoofdstukken uit de geschiedenis van het belastingrecht. Over de bevoegdheid van de overheid om belastingen te heffen en de plaats daarbij van het Romeinse recht in het bijzonder met betrekking tot de ontwikkelingen in Holland tot aan 1795*, Groningen: Wolters Noordhoff 1997.

M.I. van Zielst, 'Een regeling analoog aan de quasi-legatenregeling in de Successiewet 1956', *WPNR* (2011) 6886.

W.J. Zwolve, 'Géén naasting bij schenking', *WPNR* (2015) 7050.

J.W. Zwemmer, *Fiscale aspecten van optierechten en verblijfsbedingen*, Deventer: Kluwer 1999.

Allereerst wil ik Frans Sonneveldt bedanken voor zijn hartelijke betrokkenheid en waardevolle inzichten bij de totstandkoming van het proefschrift. De besprekingen die wij samen mochten hebben, hebben mijn denken en schrijven aangescherpt. Verder gaat mijn dank uit naar Ruben Freudenthal die mij gestimuleerd heeft om aan het promotieonderzoek te beginnen en daarvoor binnen Deloitte ook tijd en geld beschikbaar heeft gesteld. Tevens ben ik Peter Kavelaars erkentelijk voor zijn betrokkenheid bij het proces en de ruimte die ik mocht krijgen om het proefschrift af te ronden.

Naast deze drie hooggeleerde heren ben ik dank verschuldigd aan René Neve voor het vervaardigen van de vertaling van de samenvatting. Ten slotte kunnen Eline Bonenberg-Kooiman en Sjaak van Hal niet onvermeld blijven vanwege de vertaling van enkele passages uit het Spaans respectievelijk Grieks en Latijn.

*Soli Deo gloria.*





## 9 *Curriculum vitae*

1990	Geboren te Deventer
2001-2007	Gymnasium aan het Etty Hillesum Lyceum te Deventer
2007-2009	Bachelor Fiscaal recht aan de Universiteit van Amsterdam ( <i>cum laude</i> )
2009-2010	Master Fiscaal recht: Internationaal en Europees belastingrecht aan de Universiteit van Amsterdam ( <i>cum laude</i> )
2009-heden	Werkzaam bij Deloitte Belastingadviseurs, thans verbonden aan het Wetenschappelijk Bureau



# Trefwoordenregister

## A

aanwas / 16, 114, 158

Aanwijzingen voor de regelgeving / 34-37, 140

afgezonderd particulier vermogen / 25, 142, 156, 172-173

aftrekmogelijkheid / 120-121

## B

Bataafs Gemenebest / 31, 47, 56

belastingontwijking / 16, 23-24, 35, 54, 95, 150, 160

beoordelingsbedoeling / 104, 106, 112, 114, 154, 156, 170

blote eigendom / 19-21, 115-117, 129-131, 133, 138, 151, 163

boedel / 79, 82

boedelbelasting / 41, 79-80, 82, 100

buitenkansbeginsel / 71, 84, 126

## D

defiscalisering / 21, 100, 129, 132-134, 139, 149

derdenbeding / 23, 102-103, 113, 155, 165

doelmatigheid / 34, 36, 38, 110, 131, 136, 141, 172

doeltreffendheid / 34, 37-38, 78

draagkrachtvermeerdering / 22, 71, 82, 84, 86, 89, 123, 126, 138, 145, 150, 154, 160, 166

droit de mutation par décès / 57, 120, 175

## E

eenvoud / 37, 79, 113, 172

evenredigheid / 35-36, 38, 58

## F

fidei-commis / 13, 15, 53-54, 99, 128, 131, 135, 152, 167

financieringsprobleem / 138, 145

forfaitaire waardering / 21, 130-131, 162, 167

## G

gebruik en bewoning / 130

gelijkheid / 34, 38, 78, 128

goodwill / 87

## H

handhaafbaarheid / 36, 38, 97, 129  
herroepelijke schenking / 115

## I

inkomstenbelasting / 12, 21, 25, 37, 39, 45, 67, 84-86, 88, 107, 111-112, 126, 129, 131, 135, 137-139, 142, 145, 156, 159-160, 164, 166, 172-173  
inkomstenbelastingclaim / 86

## K

kansovereenkomst / 24, 104, 158, 166  
koop met uitgestelde levering / 96  
kwijschelding / 22-23, 57

## L

legitieme portie / 9-10, 99  
levensverzekering / 11, 24, 42, 61, 65-66, 68, 75, 96, 102, 113, 122, 125-126, 156, 165  
lijfrente / 24-25, 49, 52, 83, 85

## N

natuurlijke verbintenis / 26, 109, 114, 142-143, 156, 168, 172

## O

OESO-Successiemodelverdrag / 41-42, 79, 88, 92, 121-122  
onderlinge afstemming / 36-38, 87, 107-108  
ontbindende voorwaarde / 13-14, 22, 115, 118-119, 127, 135, 137, 141, 144, 151-152, 155, 164, 167, 173  
onttrekkingseis / 103, 140, 148, 153-154, 157, 159, 164-165  
opschortende voorwaarde / 12, 14, 22-23, 109, 118-119, 127-129, 133, 152, 155, 164, 167  
opsommingsmethode / 107, 110, 113-114, 137  
Ordonnantie van Gogel / 31, 47-48, 56, 58-59, 61, 67, 75, 80, 83, 147, 175  
overnamebeding / 22

## P

pensioen / 24-25, 57, 61, 85  
periodieke uitkering / 20, 61, 85-86, 94, 130, 167

## Q

quasi-legaten / 9, 74, 109-110  
quasiwettelijke verdeling / 12-13, 150

## R

rechte lijn / 51, 54, 62, 103, 117, 124-126  
rechtmatigheid / 33

rechtsgrond / 14, 24, 62, 66-68, 70-72, 75, 77, 80, 82, 84, 89-90, 92, 101, 121, 171  
rechtszekerheid / 34, 37-38, 62, 73, 85, 110, 113-114, 136, 141, 150, 172  
registratierecht / 48, 57, 60, 62, 66, 89  
rente / 13, 17-18, 51-52, 94, 133-134, 161

## S

samenloop / 21, 84-86, 88, 107, 129, 138, 141, 165, 169, 173  
samenteltermijn / 42, 89, 95, 145, 165  
schenkbelasting / 18, 20, 23, 26, 66-68, 74-75, 81, 83-84, 88-90, 92-95, 97, 100, 104, 106-108, 112, 137-138, 140-141, 143, 145, 148, 154, 156-157, 161-162, 164-166, 168  
schenking ter zake des doods / 9, 53, 59, 93, 97-99, 113  
schuldigerkenning / 17, 22-23, 132  
sluisgedachte / 71, 86, 138  
stamrecht / 85  
subsidiariteit / 35, 38  
Successiewet 1817 / 31-32, 40, 46, 48, 59-60, 67, 75, 79-80, 83, 147  
Successiewet 1859 / 32, 60-62, 124

## T

tarief / 15, 35, 45, 47, 52-53, 66, 80-82, 95, 98, 103, 133, 139, 145, 149, 175  
tariefprogressie / 23, 80, 95, 164  
tijdstipbelasting / 83, 93, 135, 166  
toedelingsbeding / 22, 153  
turbotestament / 163

## U

uitvoerbaarheid / 34, 36, 38, 82, 110, 141

## V

vangnetbepaling / 114, 137, 141, 158, 160, 163  
verblijvingsbeding / 22, 64, 107  
verdeling / 12-15, 83, 109, 115, 150  
vergunning / 15, 87, 159  
verkrijgingsbelasting / 27, 79, 81-82, 101-102  
vermogensverschuiving / 22, 107-109, 114, 153, 155  
verrekenbeding / 152-153  
verrijking / 68, 71, 75, 80, 82, 84, 101-102, 107, 121, 123, 126, 133, 154, 166, 171  
verwantschapseis / 104-105, 134, 164  
vicesima hereditatum / 40, 97-98, 120, 124, 129  
vrijgevigheid / 23, 67, 89, 101, 104, 106-107, 132  
vrijstellingen / 15, 26, 28-29, 35, 57, 73, 82, 84-85, 90, 92, 95, 98, 123, 125-127, 139, 145, 149, 156, 165, 168, 175  
vruchtgebruik / 9, 13, 19-20, 24-25, 46, 51, 53-55, 61, 94, 115-116, 128-131, 133-139, 143-144, 147, 151-152, 154, 162-163, 167, 173, 175

## W

waarde in het economische verkeer / 14, 21, 25, 84, 86, 117-119, 127-129, 132, 135, 137-139, 141, 144, 149, 151-152, 161, 163, 168, 172-173

wettelijke verdeling / 13, 132-133, 138, 141, 143, 149, 174

wilsrecht / 12-13, 87, 115, 117-119, 127-128, 142-143, 145, 150, 157, 159, 167, 172-173

woonplaats / 29, 49-50, 70, 81-82

## Z

zakelijk / 77, 106-107, 110, 112, 114, 129, 132, 134, 142, 144, 156-159, 162, 164-166, 170, 172-173